

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«СМОЛЕНСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра экономики и бухгалтерского учета

**Судебная бухгалтерия на предприятиях АПК
(учебное пособие)**

Смоленск 2018 г.

Я84

УДК 657.631
ББК 65.052.8

Рецензент: Новикова Н.Е., к.э.н., заведующий кафедрой экономики и торгового дела Смоленского филиала РЭУ им. Г.В. Плеханова

Я84 Яроцкая Е.В. Судебная бухгалтерия на предприятиях АПК. Учебное пособие. - Смоленск : ФГБОУ ВО «Смоленская ГСХА», 2018. - 84 с.

В учебном пособии изложена сущность судебной бухгалтерии. Пособие включает разделы, посвящённые бухгалтерскому учету, судебно-бухгалтерской экспертизе, ревизии, а также выявлению незаконных операций в сфере АПК. Рассмотрены особенности проведения проверок и выявления незаконных операций с денежными средствами, основными фондами, материальными производственными запасами, готовой продукцией, а также связанные с начислениями выплатой заработной платы.

Для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 38.03.01 Экономика.

Печатается по решению методического совета ФГБОУ ВО «Смоленская ГСХА» (протокол № ____ от « ____ » _____ 2018 г.)

© Яроцкая Е.В.

© Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Смоленская государственная сельскохозяйственная академия»

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
Раздел 1. Общая часть.....	6
Тема 1. Общие положения судебной бухгалтерии.....	6
Тема 2. Бухгалтерские документы и их использование для выявления хищений и злоупотреблений.....	18
Раздел 2. Выявление хищений и злоупотреблений на предприятиях АПК.....	25
Тема 3. Учет труда и заработной платы. Выявление хищений и злоупотреблений.....	25
Тема 4. Учет денежных средств и расчетов. Выявление хищений и злоупотреблений по операциям с денежными средствами.....	32
Раздел 3. Использование специальных бухгалтерских знаний в судопроизводстве	40
Тема 5. Приёмы исследования документальных данных.....	40
Тема 6. Инвентаризация имущества предприятий АПК и её использование в расследовании хищений и злоупотреблений	61
Тема 7. Документальная ревизия в предприятии АПК	68
Тема 8. Судебно- бухгалтерская экспертиза.....	76
Список литературы.....	83

ВВЕДЕНИЕ

Происходящие в нашей стране социально–экономические преобразования не всегда осуществляются легитимными способами. Следует отметить, что с каждым годом растет число экономических преступлений. Преступная деятельность становится более организованной и технически оснащенной, что значительно усложняет процесс выявления и раскрытия преступлений.

Резко возрастает роль правоохранительных органов в борьбе с незаконной деятельностью экономических субъектов. В связи с этим возрастает необходимость разработки новых форм и способов применения специальных экономических и бухгалтерских познаний для их использования в уголовном, гражданском, арбитражном судопроизводстве, а также в административном процессе при рассмотрении налоговых и таможенных правонарушений.

При анализе бухгалтерских документов экономисты должны уметь выявлять те из них, которые отражают незаконные или фиктивные факты хозяйственной жизни. С этой целью студентам необходимо овладеть специальными бухгалтерскими познаниями для успешного их применения в расследовании экономических и налоговых преступлений, хозяйственных правонарушений. Наличие соответствующих экономических знаний поможет обучающимся в дальнейшем правильно сформулировать вопросы эксперту, дать задание ревизорам, оценить результаты проведенного исследования для дальнейшего использования их в качестве доказательств по делу.

Овладеть экономическими знаниями для раскрытия преступлений и хозяйственных правонарушений помогает судебная бухгалтерия–специальная дисциплина, возникшая в результате интеграции теории бухгалтерского учета и юриспруденции. Она включает в себя теорию бухгалтерского учета, ревизионной, аудиторской и экспертной деятельности.

Судебная бухгалтерия неразрывно связана с налоговым и финансовым правом. При изучении судебной бухгалтерии студенты должны знать нормы уголовного, гражданского, арбитражного законодательства, а также процессуальные требования указанных отраслей права, регулирующих порядок использования положений бухгалтерского учета право применителем (следователем, судом).

Содержание учебного пособия соответствует программе учебной дисциплины, учитывает все последние изменения законодательства и максимально приближено к современным потребностям юридической практики. Учебное пособие составляет методическую основу для изучения судебной бухгалтерии студентами по направлению подготовки бакалавров 38.03.01 Экономика всех форм обучения. Студенты могут использовать его для самостоятельного получения научных знаний.

При изучении курса судебной бухгалтерии студенты приобретают знания и навыки, помогающие им при наличии оснований правильно

назначить инвентаризацию, документальную ревизию, аудиторскую проверку, судебно-бухгалтерскую экспертизу, оценить и использовать полученные результаты в ходе расследования. Студенты изучают методику документальной и фактической проверки для последующего использования полученных знаний при подготовке и рассмотрении уголовных, гражданских и арбитражных дел.

Овладев экономическими знаниями, студенты должны научиться их умело применять в борьбе с преступностью. Это является необходимым условием профессиональной подготовки бакалавров, обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 Экономика.

РАЗДЕЛ 1. ОБЩАЯ ЧАСТЬ

ТЕМА 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

1.1 Краткая характеристика судебной бухгалтерии как учебной дисциплины: предмет, метод, функции

Судебная бухгалтерия как учебная дисциплина долгое время формировалась в рамках криминалистической науки и играла важную роль в расследовании хищений, экономических преступлений и хозяйственных нарушений. Большой вклад в ее развитие внесли такие видные ученые, как Г.А. Атанесян, А.Т. Белуха, С.Г. Еремина, Е.С. Леханова, В.Г. Танасевич, В.А. Тимченко, С.П. Голубятников, Е.С. Дубоносков, А. А. Толкаченко, К. В. Харабет, С.П. Фортинский, В.В. Шадрин, А.А. Савин, Е.Р. Россинская и др.

Судебная бухгалтерия – это специальная дисциплина, изучающая теоретические и практические закономерности использования экономических и бухгалтерских знаний в юридической деятельности. Она обогащает юридическую и экспертную практику, разрабатывая новые способы исследования экономической информации¹. Многие ее положения направлены на предупреждение, выявление и раскрытие экономических преступлений.

По мнению Л. И. Бочковой, О. Э. Новак и С.В. Савинова, предметом дисциплины является исследование и разработка теоретических и практических вопросов использования специальных бухгалтерских и экономических знаний в юридической практике². Как считает Е.С. Дубоносков, к предмету судебной бухгалтерии относится все то, что находится в границах объекта исследования учебной дисциплины.

Как комплексная экономико-правовая дисциплина она состоит из двух взаимосвязанных объектов, изучаемых с юридических позиций. Одним из ее объектов является бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 04.11.2014 г.). В данных учёта формируются сведения о хозяйственной деятельности организации, которые нередко используются в качестве доказательств по уголовным и гражданским делам.

Другой объект предусматривает при изучении дисциплины наличие криминалистических знаний. Особое значение для юриста в данном случае приобретает знание механизма образования специфических следов, оставляемых подозреваемыми лицами в учетных документах.

¹ Сауткин И.В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменационные вопросы. Минск: Тетралит, 2014.С. 4.

² Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учеб. пособие. М.: Дашков и К; Саратов: Бизнес Волга, 2007. С. 8.

Главным структурным элементом предмета судебной бухгалтерии является определенный круг объективных закономерностей, проявляющихся в процессе использования защитных функций бухгалтерского учёта в практической деятельности правоохранительных органов. Именно защитные функции бухгалтерского учета, по мнению Е.С. Дубоносова затрудняют совершение противоправных деяний. По отношению к совершенному противоправному деянию различают превентивную (предупредительную) и охранительную (следообразующую) функции. Превентивная функция заключается в предварительном контроле над экономической деятельностью хозяйствующих субъектов, который затрудняет совершение противоправных деяний. Охранительная функция проявляется после того, как совершено преступление. Она заключается в способности системы учета в результате взаимодействия с событием преступления отражать в себе различную информацию (признаки, следы) о противоправном деянии. Эта функция реализуется путем использования данных учета в деятельности правоохранительных органов по выявлению, расследованию и доказыванию уже совершенных экономических преступлений³.

К объектам судебной бухгалтерии относятся материальные носители информации экономического характера: первичные и сводные документы; документы бухгалтерской отчетности; бухгалтерские счета; учетные регистры; плановые и аналитические бухгалтерские документы; черновые записи (неофициальные документы)⁴.

Как учебная дисциплина судебная (правовая) бухгалтерия прививает студентам юридических и экономических специальностей знания по применению бухгалтерских познаний, которые используются при выявлении и раскрытии экономических преступлений и хозяйственных нарушений. Она включает в себя следующие разделы: общие положения судебной бухгалтерии, отраслевые особенности работы с документами. В круг изучаемых вопросов правовой бухгалтерии входят:

- разработка методики работы юристов с документами и носителями информации, могущими стать доказательством по делу;
- организация и проведение инвентаризаций, ревизий, бухгалтерских, планово-экономических экспертиз;
- определение перечня вопросов, которые могут ставиться при назначении ревизий и экспертиз;
- выработка критериев оценки акта ревизии, заключения по экспертизе;
- разработка методики взаимодействия оперативных и следственных работников с ревизорами и экспертами.

Целью судебной бухгалтерии является разработка и адаптация методики применения экономических и бухгалтерских знаний в праве, обеспечение правильного назначения и проведения инвентаризаций,

³ Е.С. Дубоносов. Судебная бухгалтерия: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2010. С. 15

⁴ Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учеб. пособие. М.: Дашков и К; Саратов: Бизнес Волга, 2007. С. 8.

аудиторских проверок, ревизий, судебно-бухгалтерских, планово-экономических экспертиз.

Основным методом судебной бухгалтерии является диалектический метод, который предполагает глубокие знания в области экономики и бухгалтерского учета и использование их в правоохранительной деятельности.

Помимо диалектического в судебной бухгалтерии используются общенаучные, межотраслевые и специальные методы.

К числу **общих**, универсальных методов принадлежат: анализ-синтез, индукция-дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация, системный и функционально-системный анализ и др.

Межотраслевые – нормативно-правовое регулирование, информационное моделирование.

К **специальным** методам судебной бухгалтерии относятся:

- 1) метод экономического анализа;
- 2) методы документального анализа;
- 3) методы фактической проверки фактов хозяйственной жизни;
- 4) метод бухгалтерского анализа.

1) **Метод экономического анализа** базируется на принципе непротиворечивости взаимосвязанной системы технико-экономических показателей (себестоимости продукции, прибыли, рентабельности, цены готовой продукции и т. д.)⁵. Этот метод основан на приспособлении приемов проверки достоверности и анализа отчетности предприятия для эффективного решения задач обнаружения и доказывания преступлений⁶.

2) **Метод документального анализа** построен на комплексной экономической и юридической оценке документов.

При изучении отдельного документа проводят формальную, нормативную и арифметическую проверку документа. При изучении нескольких взаимосвязанных документов проводят встречную проверку документов, взаимный контроль, метод восстановления учетных записей по документам, хронологический анализ операций, сравнительный анализ документов, метод обратной калькуляции, контрольное сличения остатков.

3) **Методы фактической проверки** направлены на проверку действительности совершения объема работ, их качества или наличия имущества. К ним относятся:

- осмотр;
- инвентаризация;
- контрольный запуск сырья в производство;
- контрольный выпуск партии продукции;
- контрольная закупка;
- контрольный замер;
- лабораторный анализ;
- обследование и другие.

⁵Там же, с. 9.

⁶ Судебная бухгалтерия: Учебник / под ред. С.П. Голубятникова. М., 1998. С. 21

4) **Метод бухгалтерского анализа** основан на использовании контрольных функций элементов метода бухгалтерского учета (счет бухгалтерского учета, «двойная запись», документация, инвентаризация, бухгалтерский баланс, отчетность, оценка, калькуляция).

Счет бухгалтерского учета — это способ текущей регистрации однородных хозяйственных средств, их источников и фактов хозяйственной жизни, т.е. метод экономической группировки по определенным признакам состояния и изменений хозяйственных средств, их источников и процессов. Все счета бухгалтерского учета нормативно утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей экономики и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы.

Учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательствах и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета. Его ведут в денежном измерении. Учет, группирующий детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях, который ведется внутри каждого синтетического счета, называется аналитическим счетом.

Каждый счет состоит из двух частей – левой (дебет) и правой (кредит). На счетах фиксируют остатки (сальдо) средств или источников финансирования и обороты за период, отражающие их движение.

«**Двойная запись**»– способ отражения каждого факта хозяйственной жизни одновременно на двух взаимосвязанных (корреспондирующих) бухгалтерских счетах: в дебете одного и кредите другого счета в равной сумме.

Бухгалтерский баланс–это способ периодического отражения состояния средств хозяйства и их источников на определенную дату; это метод экономической группировки и периодического обобщения информации об имуществе и обязательствах организации по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке.

Обобщение данных бухгалтерского учета осуществляется в масштабе предприятия для четкого представления о движении материальных средств за определенный период (месяц, квартал, год), о наличии ресурсов, материалов, товаров, их недостатке.

Документация – это способ сплошного и непрерывного отражения фактов хозяйственно жизни с целью получения необходимых сведений о них, а также осуществления последующих записей в системе бухгалтерского учета и бухгалтерского баланса⁷. Документы в бухгалтерском учете являются

⁷ Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учеб. пособие. М.: Дашков и К; Саратов: Бизнес Волга, 2007. – С. 17.

не только юридическим свидетельством о совершившихся хозяйственных операциях, но и материальным носителем информации⁸.

Документы бывают первичные и сводные. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Как правило, он составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью и имеет **обязательные реквизиты:**

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета, которые затем используются при составлении бухгалтерской отчетности.

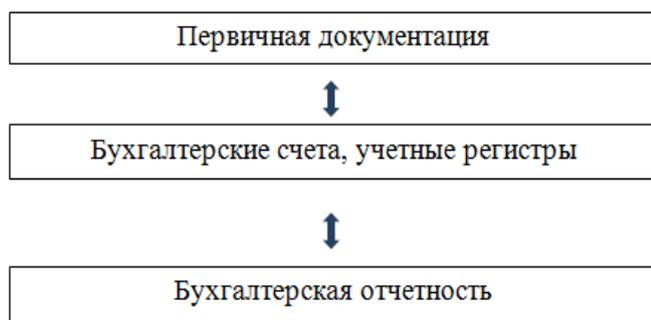


Рисунок 1 – Взаимосвязь первичной документации, бухгалтерских счетов и отчетности

Инвентаризация (ст. 11 ФЗ 402) – это выявление фактического наличия активов и обязательств, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. Случай, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации, которое устанавливается приказом Министерства финансов № 49 от 13.06.95 г. «Об утверждении Методических

⁸Экономика сельскохозяйственного предприятия/ И. А. Минаков, Л. А. Сабетова, Н. П. Касторонов и др.: под ред. И. А. Минакова. 2-е изд., перераб. и доп. М.:ИНФРА-М, 2013. С. 276

указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», федеральными и отраслевыми стандартами.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том же отчетном периоде, в котором проводилась инвентаризация.

Калькуляция – это подсчет (определение) себестоимости хозяйственных операций (процессов) или продуктов труда. Это способ группировки затрат и определения себестоимости продукции.

Оценка активов и обязательств – это способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и его источников. Порядок оценки имущества и обязательств приведен в Приказе Минфина России от 29.07.98 г. № 34н. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года. Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных Федеральным законом 402-ФЗ, устанавливается федеральными стандартами.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается Федеральным законом от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

Для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности отчетный период устанавливается с 1 января по отчетную дату периода, за который она составляется.

Функции судебной бухгалтерии:

1) **криминалистическая** (поисковая) состоит в том, что криминалистика исследует закономерности возникновения, собирания, оценки и использования доказательств и основанные на познании этих закономерностей методы расследования и предотвращения преступлений.

2) **процессуальная** (доказательственная) заключается в поиске истины, т.е. получении в установленном законом процедурном порядке свидетельств фактически совершенных неправомерных бухгалтерских действий;

3) **криминологическая** включает в себя предупреждение, прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушений.

4) **уголовно-правовая** предполагает криминализацию, а затем основанную на ней квалификацию ряда нарушений в области бухгалтерского учета.

5) **организационно-управленческая** функция предполагает контрольную, обеспечивающую, информационную функции, функцию обратной связи судебной бухгалтерии.

Одной из задач судебной бухгалтерии является целенаправленный поиск и обнаружение юристами фактических данных, свидетельствующих о механизмах возникновения несоответствий в учетных документах, отражающих совершенные незаконные операции. Благодаря судебной бухгалтерии удастся получить доказательственную информацию по уголовному, гражданскому и административному делу. Решение задач, стоящих перед правоохранительными органами по раскрытию экономических преступлений содействует выполнению планов развития экономики и повышения уровня жизни населения. Таким образом, значение судебной бухгалтерии состоит в том, что лежащий в ее основе бухгалтерский учет является одной из функций государственного управления, разновидностью социального контроля, способом повышения эффективности правоохранительной деятельности.

1.2 Организация ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет. Бухгалтерский учет ведется экономическим субъектом непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации. Согласно ч. 2 ст. 6 закона освобождаются от ведения бухгалтерского учета:

1) индивидуальный предприниматель и лицо, занимающееся частной практикой – в случае если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических

показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности;

2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Существуют также упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, которые вправе применять следующие экономические субъекты:

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации;
- 3) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково».

Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применяют следующие экономические субъекты:

- 1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- 2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;

- 3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);

- 4) микрофинансовые организации;

- 5) организации государственного сектора;

- 6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;

- 7) коллегии адвокатов;

- 8) адвокатские бюро;

- 9) юридические консультации;

- 10) адвокатские палаты;

- 11) нотариальные палаты;

- 12) некоммерческие организации, включенные в предусмотренный пунктом 10 ст. 13.1 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

- 1) факты хозяйственной жизни;

- 2) активы;

- 3) обязательства;

- 4) источники финансирования его деятельности;

- 5) доходы;

б) расходы;

7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами (ст. 5 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Согласно ч. 1 ст. 7 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ведение учета и хранение бухгалтерских документов организуются руководителем экономического субъекта или индивидуальным предпринимателем, который обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению такого учета со сторонней организацией.

Главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возложена обязанность ведения бухгалтерского учета должен разработать **учетную политику** – совокупность способов ведения бухгалтерского учета для данного экономического субъекта. Такая политика должна применяться последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в следующих случаях:

1) изменении требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

2) разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

3) существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года.

1.3 Правовые основы (источники) судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета

В мировой практике сложилось несколько подходов к установлению правил ведения бухгалтерского учета:

1) британско-американская модель – регулирование осуществляется через профессиональные неправительственные организации. Главное в этой модели – ориентация бухгалтерского учета на нужды инвесторов и кредиторов;

2) континентально-европейская (Россия) модель – нормативные акты в области бухгалтерского учета издаются государственными органами власти. Главная идея модели – ориентация учета на удовлетворение требований правительства и налогового законодательства;

3) южноамериканская модель ориентирована на потребности государственных плановых органов и на корректировку бухгалтерской отчетности в соответствии с темпами инфляции. Методология и порядок учета устанавливаются МСФО.

Последние мировые тенденции развития системы бухгалтерского законодательства отдают предпочтение профессиональному регулированию, итогом которого стало создание в 1973 г. Комитета по международным

стандартам финансовой отчетности. Однако международные стандарты не имеют официального статуса и потому могут быть только рекомендованы к применению в конкретной стране.

Правовую основу судебной бухгалтерии в России составляют источники самого бухгалтерского учета, а также источники различных отраслей права, взаимодействующие с судебной бухгалтерией. В системе нормативного регулирования выделяют несколько уровней:

Первый уровень – Конституция РФ 1993 г. (например, ст. 8,34,71)

Второй уровень – федеральные законы:

1. О бухгалтерском учете: федер. закон № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г. // Рос. газета. – 2011 г. – 9 дек.

2. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: федер. закон № 73-ФЗ от 31 мая 2001 г. // СЗ РФ. – 2001 г. № 23. – Ст. 2291.

3. Об аудиторской деятельности: федер. закон № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г. // СЗ РФ. – 2009 г. № 1. – Ст. 15.

4. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля: федер. закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ // СЗ РФ. – 2008. – № 52 (ч. 1). – Ст. 6249.

5. О Центральном банке РФ (Банке России): федер. закон № 86-ФЗ от 10.07.2002 г. // СЗ РФ. – 2002. – № 28. – Ст. 2790.

6. О Счетной палате РФ: федер. закон № 41-ФЗ от 5 апреля 2013 г. // СЗ РФ. – 2013. – № 14. – Ст. 1649.

7. Нормы гражданского, финансового, уголовно-процессуального законодательства, отраженные в ГК РФ, УПК РФ, ГПК РФ, БК, НК, КоАП РФ и др.

Третий уровень – подзаконные нормативные акты:

1. О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере: Указ Президента РФ от 02.02.2016 № 41 // СЗ РФ. – 2016. – № 6. – Ст. 831;

2. Вопросы Федеральной службы по финансовому мониторингу: Указ Президента РФ от 13.06.2012 № 808 (вместе с Положением о Федеральной службе по финансовому мониторингу) // СЗ РФ. – 2012. – № 25. – Ст. 3314;

3. О Министерстве финансов Российской Федерации: постановление Правительства РФ № 329 от 30 июня 2004 г. // СЗ РФ. – 2004 г. № 31. – Ст. 3258;

4. О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам: Указ Президента РФ № 1635 от 23 декабря 1998 г. // Рос. газета. – 1998. – 25 дек.

Четвертый уровень – ведомственные нормативные акты (положения по бухгалтерскому учету, приказы министерств):

1. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г. // Фин. газета. – 2000, ноябрь;

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов»: приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н ПБУ 5/01// Рос. газета. – 2001. – 25 июля;

3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»: приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н ПБУ 6/01// Рос. газета. – 2000. – 16 мая;

4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации»: приказ Минфина РФ от 06.07.1999. № 43н (ПБУ 4/99) //Фин. газета. – 1999. – № 34;

5.О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н// Рос. газета. –2012. – 22 июня;

6.О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства: приказ Минфина РФ 64н от 21 декабря 1998 г.// Рос. налоговый курьер. – 1999. – № 11;

7. Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции РФ: приказ Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. № 347//Рос. газета. – 2003. – 25 янв.

Пятый уровень – методические указания, инструкции, рекомендации, письма:

1. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина РФ 49 от 13 июня 1995г.// Фин. газета. – 1995. – №28.

2. Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции РФ: Приказ Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. № 347 // Рос. газета. – 2003. – 25 янв.

Шестой уровень – источники международного права:

1.О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального собрания: федер. закон от 14.06.1994 № 5-ФЗ;

2. О международных договорах Российской Федерации: федер. закон от 15.07.1995 № 101-ФЗ// СЗ РФ–1994. –№ 8. –Ст. 801.

Седьмой уровень – нормативные документы, разрабатываемые внутри самой организации: устав организации; учетная политика организации; коллективный договор; правила внутреннего трудового распорядка; положения об оплате труда, премировании работников.

Согласно ст. 21 402-ФЗ, регулирование в области бухгалтерского учета осуществляется через:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

- 1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к учету и списания;
- 2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- 3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации;
- 4) требования к учетной политике;
- 5) план счетов бухгалтерского учета;
- 6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 7) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и другие вопросы.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности: в строительстве, торговле, сельском хозяйстве и т.д.

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом так же самостоятельно, как и при определении объектов ведения бухгалтерского учета.

Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

Контрольные вопросы

1. Судебная бухгалтерия: предмет, метод и функции учебной дисциплины.
2. Организация бухгалтерского учета на предприятии. Функции и задачи бухгалтерского учета.
3. Характеристика специальных методов бухгалтерского учета.

ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСКИЕ ДОКУМЕНТЫ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДЛЯ ВЫЯВЛЕНИЯ ХИЩЕНИЙ И ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ

2.1 Документация как элемент метода бухгалтерского учета

Способ сплошного, непрерывного наблюдения за хозяйственными фактами и их регистрации в специальных носителях информации получил в бухгалтерском учете название метода документации.

Документ наделяет юридической силой учетные данные и выступает ценным источником доказательств при рассмотрении дел в суде. Каждый факт хозяйственной жизни должен оформляться первичным учетным документом по различным вопросам производственной, хозяйственной и финансовой деятельности. К их числу относятся приказы, распоряжения, акты, договоры, протоколы, товарные накладные, ведомости и др. Недопустимо принимать к бухгалтерскому учету документы, оформляющие не имевшие места факты хозяйственной жизни.

Документ – это зафиксированная на материальном носителе информация с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать. В целом документы бухгалтерского учета можно подразделить на три группы:

- первичная учетная документация;
- регистры бухгалтерского учета;
- бухгалтерская отчетность.

Первичный учетный документ составляется при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Данные, содержащиеся в первичных документах, регистрируются в хронологическом порядке в учетных регистрах на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, определяет формы первичных учетных документов, а также учетных регистров.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Согласно приказу Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

В свободных строках первичных учетных документов обязательно ставятся прочерки. Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, с указанием даты внесения исправлений.

Требования, предъявляемые к бухгалтерским документам:

- порядок оформления по всем обязательным реквизитам;
- действительность или достоверность;
- своевременность составления;
- нормативность или законность.

Документы бухгалтерской отчетности — это единая система документальной отчетности, которая группируется в определенные формы и характеризует финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период. Бухгалтерская (финансовая) отчетность дает возможность оценить кредитоспособность предприятия, ликвидность его активов, установить наиболее срочные обязательства предприятия за отчетный период.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно. В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете», приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. 06.04.15), а также приказом от 6 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации»» (ПБУ 4/99), в состав годовой бухгалтерской отчетности экономических субъектов, за исключением отчетности бюджетных организаций, входят:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о целевом использовании средств.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Организация также должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ.

Промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, если иное не установлено законодательством РФ или учредителями (участниками) организации.

Организация должна сформировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дн. по окончании отчетного периода, если иное не

предусмотрено законодательством РФ, а годовую не позднее 90 дн по окончании отчетного года.

В соответствии с приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. 06.04.15), организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, формируют бухгалтерскую отчетность в следующем составе:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- отчет о целевом использовании средств, куда включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям).

2.2 Классификация бухгалтерских документов

Предпосылкой успешного использования различных бухгалтерских документов в практической деятельности правоохранительных органов является знание юристами классификации бухгалтерских документов.

В зависимости от назначения бухгалтерские документы могут быть:

- 1) распорядительные, содержащие распоряжения о выполнении хозяйственных операций (наряд на работу, чек банку, платежное поручение);
- 2) исполнительные, отражающие совершенные хозяйственные операции (приходный кассовый ордер, накладные, акты, квитанции);
- 3) комбинированные, содержащие задание и данные об исполнении (расходный кассовый ордер);
- 4) документы учетного оформления – распределительные и группировочные ведомости, справки, ордера (составляются на основании первичных документов для подготовки и упрощения учетных записей в регистрах).

По порядку отражения операций:

- 1) первичные документы, предназначенные для оформления поступающей информации о фактах хозяйственной жизни (накладные, чеки, счета-фактуры, накладные, платежные поручения, приходные и расходные кассовые ордера, путевые листы, командировочные удостоверения и т.п.);
- 2) сводные документы – объединяющие несколько операций, отраженных в нескольких первичных документах (авансовый отчет, отчет кассира, кассовая книга).

По способу охвата операции:

- 1) разовые, в которых одним рабочим приемом оформляется один или несколько хозяйственных процессов (накладные, платежные требования, счет-фактура);
- 2) накопительные, в которых совершенные хозяйственные операции оформляются в несколько приемов, поэтапно (табель учета рабочего времени, ведомость учета выполненных работ, маршрутный лист).

По количеству учитываемых позиций:

- 1) однострочные, имеющие одну учетную позицию;

2) многострочные (расчетно-платежная ведомость).

По месту составления документы могут быть:

1) внутренние, составленные на данном предприятии (накладные на внутреннее перемещение материалов, на передачу на склад готовой продукции);

2) внешние, оформляющие хозяйственные операции между различными юридическими и физическими лицами (счет-фактура, платежное поручение, накладная на отпуск материалов на сторону).

По качественным признакам:

1) полноценные,

2) неполноценные (подложные, фиктивные).

Полноценные документы по форме и содержанию соответствуют правилам, которые отражены в законодательстве, и имеют доказательную силу.

Неполноценные — это документы, которые не отвечают требованиям закона и не имеют доказательной силы.

Они бывают следующих видов:

1) *неправильно оформленные*

– документы без необходимых реквизитов (без подписи, без даты);

– с лишними реквизитами (например, накладная с гербовой печатью и т.д.),

– с ненадлежащими реквизитами (например, чек на получение денег в банке, подписанный неправомочным лицом);

2) *отражающие незаконные операции или ложные сведения (подложные)*

Подлог в документах бывает двух видов:

а) материальный;

б) интеллектуальный.

Подложные документы могут отражать операции, которые в действительности не были совершены (бестоварные, безденежные документы);

2) *фиктивные документы.*

2.3 Изъятие первичных учетных документов, их значение при расследовании уголовных и иных дел

Бухгалтерские документы занимают значительное место в процессе расследования и судебного рассмотрения отдельных категорий уголовных дел, прежде всего в отношении преступлений в сфере экономики (раздел VIII УК РФ). Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия, суда и прокуратуры, а также налоговыми инспекциями, органами внутренних дел на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ.

Изъятие бухгалтерских документов производится в следующих случаях:

- 1) нарушения законодательства о налогах и сборах;
- 2) оперативно-розыскной деятельности;
- 3) расследования уголовного дела;
- 4) производства по делам об административных правонарушениях.

1) При осуществлении налогового контроля выемка документов осуществляется по двум видам оснований:

– документы содержат сведения о налоговом правонарушении и есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты и т. д. (ст. 89 НК РФ);

– налогоплательщик отказался от представления запрашиваемых при проведении проверки документов (ст. 93 НК РФ).

В рамках выездной налоговой проверки изъятие бухгалтерских документов сотрудником налоговой инспекции производится в том случае, если налогоплательщик не предоставил налоговому органу затребованные у него документы в пятидневный срок. На основании п. 3 ст. 94 НК РФ до начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. О производстве выемки, изъятия документов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных статьей 99 НК РФ.

В случаях если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются.

Изъятия документов оформляется протоколом в соответствии с требованиями процессуального законодательства Российской Федерации. Изготавливаются копии изымаемых документов, которые заверяются должностным лицом, изъявшим документы.

2) На территории Российской Федерации право осуществлять оперативно-розыскную деятельность предоставляется оперативным подразделениям:

- органов внутренних дел Российской Федерации;
- органов федеральной службы безопасности;
- федерального органа исполнительной власти в области государственной охраны;
- таможенных органов Российской Федерации;
- службы внешней разведки Российской Федерации;
- федеральной службы исполнения наказаний;
- органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ.

Изъятие документов производится в ходе проведения такого оперативно-розыскного мероприятия, как обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств. При проведении изъятия, изготавливаются копии документов, которые заверяются должностным лицом, изъявшим документы. Указанные копии документов и (или) электронные носители информации, содержащие копии изъятой информации, передаются лицу, у которого были изъяты эти документы, и (или) законному владельцу изъятых электронных носителей информации или обладателю содержащейся на них информации, о чем делается запись в протоколе (ст. 15 ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»).

3) В рамках производства по уголовному делу документы могут быть изъяты в ходе проведения обыска, выемки или личного обыска.

Указанные действия вправе проводить прокурор в случае, если он участвует в производстве предварительного расследования и лично производит отдельные следственные действия (п. 3 ч. 2 ст. 37 УПК РФ), а также следователь – при осуществлении предварительного следствия по уголовному делу (п. 3 ч. 2 ст. 38 УПК РФ).

Изъятые документы приобщаются к материалам уголовного дела либо в качестве вещественных доказательств, либо в качестве иных документов.

Вещественными доказательствами согласно ст. 81 УПК РФ документы могут быть признаны в случае, если они сохранили на себе следы преступления либо они могут служить средствами для обнаружения преступления и установления обстоятельств уголовного дела. Документы, являющиеся вещественными доказательствами, остаются при уголовном деле в течение всего срока хранения последнего либо передаются заинтересованным лицам по их ходатайству (п. 5 ч. 3 ст. 81 УПК РФ).

4) Изъятие документов – мера обеспечения производства по делу об административном правонарушении (п. 4 ч. 1 ст. 27.1 КоАП РФ). Производится изъятие должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях. Перечень этих лиц приведен в статье 28.3 КоАП РФ. Согласно статье 29.10 КоАП РФ вопрос об изъятых документах должен быть решен в постановлении по делу об административном правонарушении. При этом документы, являющиеся вещественными доказательствами, подлежат оставлению в деле в течение всего срока хранения данного дела либо в соответствии с законодательством Российской Федерации передаются заинтересованным лицам.

Значение бухгалтерских документов в правоохранительной деятельности весьма многообразно:

1) документы являются предметом исследования судебно-бухгалтерской экспертизы (ст. ст. 195-207 УПК РФ), аудиторской проверки (307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»), проводимой по поручению органа дознания (следователя), а также документальной ревизии.

3) документы предъявляются в качестве доказательств (ст. 81, 84 УПК РФ; гл. 6 ГК; гл. 7 АПК РФ) обвиняемым, подозреваемым, свидетелем, ответчиком при выполнении отдельных следственных и судебных действий

(проводимых, в том числе, с участием специалиста-бухгалтера) либо непосредственно исследуются следователем или судом.

На этапе, предшествующем возбуждению уголовного дела сведения, содержащиеся в бухгалтерских документах, могут стать предметом налоговой, аудиторской, а также прокурорской (доследственной) проверки, оперативно-розыскных мероприятий органов дознания и в конечном счете послужить основанием для возбуждения уголовного дела (ст. 140 УПК РФ).

Контрольные вопросы

1. Характеристика обязательных реквизитов документа.
2. Требования, предъявляемые к бухгалтерским документам.
3. Полноценные и неполноценные бухгалтерские документы. Материальный и интеллектуальный подлоги способы их обнаружения.
4. Правовое основание изъятия бухгалтерских документов.

РАЗДЕЛ 2. ВЫЯВЛЕНИЕ ХИЩЕНИЙ И ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК

ТЕМА 3. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ. ВЫЯВЛЕНИЕ ХИЩЕНИЙ И ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ

3.1. Источники информации:

- Трудовой кодекс РФ: федер. закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ// СЗ РФ. – 2002. – № 1 (ч. 1). – Ст. 3;
- О минимальном размере оплаты труда: федер. закон № 82-ФЗ от 19.06.2000 г.// Парламент. газета. –2000.–№ 114;
- Об обязательном пенсионном страховании в РФ: федер. закон № 167-ФЗ от 15 декабря 2001 г.// СЗ РФ.– 2001.– № 51.–Ст. 4832;
- Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством: федер. закон № 255-ФЗ от 29.12.2006// Рос. газета.–2006.–31 дек.
- Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: федер. закон № 125-ФЗ от 24.07.1998.// СЗ РФ. –1998.– № 31. – Ст. 3803;
- О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: федер. закон №212-ФЗ от 24.07.2009// СЗ РФ.– 2009.– № 30.– Ст. 3738;
- О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время: постановление Правительства РФ от 22.07.2008№ 554// СЗ РФ.–2008.– № 30 (ч. 2).–Ст. 3640;
- Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы: постановление Правительства РФ от 24 декабря 2007. № 922//Рос. газета.– 2007.–29 дек.

3.2. Цель, задачи и объекты исследования.

Цель исследования – проверка законности операций по начислению и выплате заработной платы, исчислению налога на доходы физических лиц, расчетов по социальному, пенсионному страхованию и обеспечению.

Задачи исследования:

- проверка рационального использования трудовых ресурсов, обоснованности премирования работников;
- установление нарушений трудового, налогового законодательства;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета;
- определение размера ущерба из-за несоблюдения законодательства, разработка профилактических мероприятий.

Объекты исследования:

- трудовые ресурсы, их планирование и использование;
- системы оплаты труда и премирования;

- состояние трудовой дисциплины и соблюдение трудового и налогового законодательства;
- правомерность расчета заработной платы и суммы страховых взносов;
- первичная документация по расчетам заработной платы;
- причиненный ущерб и ответственные за него лица.

3.3. Выявление незаконных операций.

При изучении расчётов с персоналом по оплате труда проводят следующие виды исследования:

- проверка правильности арифметических расчетов (пересчет);
- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, подтверждение;
- устный опрос персонала, руководства экономического субъекта;
- запрос информации у независимой (третьей) стороны;
- проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры.

В ходе арифметической проверки осуществляется **пересчет** суммы начисленной заработной платы, удержанного подоходного налога.

Подтверждение используется для получения информации о реальности остатков на счетах расчетов по оплате труда, с бюджетом и внебюджетными фондами.

Устный опрос применяется при уточнении у специалистов фактов совершения хозяйственных операций, вызывающих сомнение.

При проверке документов выбираются определенные записи в бухучете с учетом поставленных перед экспертом вопросов, и прослеживается отражение операций в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

Прослеживание используется при изучении кредитовых оборотов по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в главной книге; при этом обращают внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

Аналитические процедуры применяются при сопоставлении фонда заработной платы отчетного периода с данными предыдущих периодов, выявляют темпы роста заработной платы по каждому работнику организации, оценивают изменения задолженности перед персоналом по оплате труда, в том числе просроченной, рассчитывают показатели текучести кадров, производительности труда и т.д.

Согласно ст. 129 Трудового кодекса РФ, заработная плата (оплата труда работника) определяется как вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и

на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты). Заработная плата может начисляться одним из следующих способов:

1. Тарифная ставка – фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

2. Оклад – фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

3. Базовый оклад, базовая ставка заработной платы – минимальные оклад, ставка заработной платы работника государственного или муниципального учреждения, осуществляющего профессиональную деятельность по профессии рабочего или должности служащего, входящим в соответствующую профессиональную квалификационную группу, без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

При проверке правильности расчета суммы начисленной и выплаченной заработной платы, проверяется соблюдение штатной дисциплины, величина установленных должностных окладов и сдельных расценок, условия трудового договора, обоснованность оплаты труда (выплата премий, компенсаций, доплат при отклонении от нормальных условий труда и пр.).

Повременная форма оплаты труда оплачивается в зависимости от количества проработанного времени и тарифной ставки (оклада). Тарифные ставки (оклады) должны быть утверждены руководителем организации в штатном расписании. Организации, кроме бюджетных, вправе самостоятельно определять тарифы, должностные оклады, премии, надбавки и другие выплаты при условии, что заработная плата не должна быть ниже установленного МРОТ. **Сдельная форма оплаты труда** предусматривает начисление заработной платы на основании нарядов по нормам выработки и расценкам. Проверяется наличие нарядов, правильность применения норм и расценок.

Работы, выполненные по договорам гражданско-правового характера, оплачиваются на основании актов приема выполненных работ. При проверке законности осуществления расчетов с персоналом по оплате труда, в первую очередь, проверяют правовое закрепление трудовых отношений.

Согласно ст.16 Трудового кодекса РФ, трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора в результате:

- избрания на должность;
- избрания по конкурсу на замещение соответствующей должности;
- назначения на должность или утверждения в должности;

- направления на работу уполномоченными в соответствии с федеральным законом органами в счет установленной квоты;
- судебного решения о заключении трудового договора;
- признания отношений, связанных с использованием личного труда и возникших на основании гражданско-правового договора, трудовыми отношениями.

Прием на работу, перевод работника из одного структурного подразделения в другое, предоставление отпуска, увольнение с работы оформляется приказом. На каждого работника заполняется личная карточка и открывается лицевой счет. Первичные документы должны соответствовать унифицированным формам.

Проверке подвергаются таблицы учета рабочего времени, приказы, наряды на сдельную работу, путевые листы, расчетные и расчетно-платежные ведомости, расчеты отпускных и др. Находят случаи включения в таблицу вымышленных (подставных) лиц, приписки объема работ, завышения расчетных сумм.

При арифметической проверке правильности начисления премии сопоставляется информация коллективного договора, положения о премировании, приказов, расчетных ведомостей и лицевых счетов. Необходимо оценить зависимость суммы премии от должностного оклада работника или нормы выработки.

Начисление доплат за работу в ночное время, за сверхурочную работу, за работу в праздничные дни, за работу в тяжелых и вредных условиях устанавливается по таблицу учета рабочего времени в соответствии с нормами трудового законодательства.

Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы – не менее чем в двойном размере (ст. 152. Трудового кодекса РФ).

Работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере (ст. 153. Трудового кодекса РФ).

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в выходной или праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу, а также работу в выходной или нерабочий праздничный день могут устанавливаться коллективным договором, локальным нормативным актом, трудовым договором.

Дополнительно оплачивается также работа в ночное время. Минимальный размер повышения оплаты труда за работу в ночное время (с 22 ч до 6 ч) составляет 20% часовой тарифной ставки (оклада) согласно постановлению Правительства РФ от 22.07.2008 № 554 «О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время».

В ходе арифметической проверки правильности начисления отпускных сумм обращают внимание на дату начала отпуска по приказу и таблицу,

правильность определения расчетного периода и соответствие сумм заработной платы по месяцам расчетного периода в расчете отпускных и лицевом счете. Согласно ст. 126 ТК РФ, часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

При суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией могут быть заменены часть каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части.

Не допускается замена денежной компенсацией ежегодного основного оплачиваемого отпуска и ежегодных дополнительных оплачиваемых отпусков беременным женщинам и работникам в возрасте до 18 лет, а также ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в соответствующих условиях (за исключением выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении).

Процедура контроля начисления пособий по временной нетрудоспособности включает проверку правильности:

- 1) расчета среднедневного заработка;
- 2) размера пособия (в процентах) в зависимости от стажа работы;
- 3) числа дней нетрудоспособности;
- 4) суммы начисленного пособия.

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за 2 календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы выплачивается застрахованным лицам в размере 60% среднего заработка в случае заболевания или травмы, наступивших в течение 30 календарных дней после прекращения работы по трудовому договору, служебной или иной деятельности, в течение которой они подлежат обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованному лицу в следующем размере:

- 1) лицу, имеющему страховой стаж 8 и более лет, – 100% среднего заработка;
- 2) лицу, имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет, – 80% среднего заработка;
- 3) лицу, имеющему страховой стаж до 5 лет, – 60% среднего заработка. Удержания из заработной платы могут производиться по исполнительным документам (на оплату алиментов, штрафов, возмещение материального ущерба); по поручениям-обязательствам за товары,

купленные в кредит; по заявлению работника (перечисление квартплаты, платы за содержание ребенка в дошкольном учреждении, за обучение, профсоюзные взносы и т.п.); удержание выданных авансов по платежным ведомостям.

При проведении проверки следует установить, не превышала ли сумма удержаний 50% месячного заработка. Согласно ст. 138 Трудового кодекса общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 %. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50 % заработной платы. Однако при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда здоровью, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением размер удержаний не может превышать 70 %.

Согласно ст. 224 НК РФ налоговая ставка при удержании подоходного налога устанавливается в размере 13,35 или 30%. В ст. 218 НК РФ предусмотрены стандартные налоговые вычеты для отдельных категорий налогоплательщиков («чернобыльцев», инвалидов ВОВ, Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней), а также для трудоспособных граждан, имеющих несовершеннолетних детей.

Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Для установления законности предоставления налоговых вычетов по налогу на доход для родителей несовершеннолетних детей необходимо убедиться в наличии заявления работника, копии документов и справок, подтверждающих право на вычеты из дохода на его детей и иждивенцев. Начиная с 1 января 2012 года размер стандартного налогового вычета составляет:

- 1 400 руб.—на первого ребенка;
- 1 400 руб. – на второго ребенка;
- 3 000 руб.— на третьего и каждого последующего ребенка;

3 000 руб.— на каждого ребенка в случае если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Проверяется соответствие оборотов по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с данными расчетно-платежных ведомостей, с данными по 51 «Расчетный счет». Проверяется соответствие данных счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» данным книги учета депонированной заработной платы, а также соответствие сумм начисленной заработной платы за время отпуска, отраженных на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», данным журнала-ордера по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Проверка правильности начисления страховых взносов включает в себя проверку достоверности облагаемой базы для начисления взносов по каждому фонду. Согласно ст. 58.2 Федерального закона 212-ФЗ от 24.07.2009 г. «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», в 2015 –2017 гг. для плательщиков страховых взносов применяются следующие тарифы страховых взносов:

1) Пенсионный фонд РФ:

22,0% в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

10,0% свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

2) Фонд социального страхования РФ –2,9% в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования –5,1%.

На 2016 г предельной величиной базы для начисления страховых взносов является 718 000 рублей (Постановление правительства РФ от 26.11.2015 № 1265).

Согласно ст. 22 ТК, работодатель обязан выплачивать в полном размере причитающуюся работникам заработную плату в сроки, установленные ТК, коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка организации, трудовыми договорами. В случае задержки выплаты заработной платы на срок более 15 дн работник имеет право, известив работодателя в письменной форме, приостановить работу на весь период до выплаты задержанной суммы.

Контрольные вопросы:

1. Задачи учета труда и заработной платы.
2. Учет использования рабочего времени.
3. Форма и системы оплаты труда.
4. Начисление заработной платы.
5. Доплаты и надбавки.
6. Удержания из заработной платы.
7. Учет страховых взносов по социальному страхованию и обязательное пенсионное страхование.
8. Начисление отпускных и заработной платы при увольнении.

ТЕМА 4. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ. ВЫЯВЛЕНИЕ ХИЩЕНИЙ И ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ ПО ОПЕРАЦИЯМ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

4.1. Источники информации:

- О Центральном банке РФ (Банке России): федер. закон № 86-ФЗ от 10.07.2002. // Парламент. газета. – 2002. – 13 июля;
- О национальной платежной системе: федер. закон № 161-ФЗ от 27.07.11 г. // Рос. газета. – 2011. – 30 июня;
- О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: федер. закон № 54-ФЗ от 22.05.2003 // СЗ РФ. – 2003. – № 21. – Ст. 1957;
- О валютном регулировании и валютном контроле: федер. закон № 173-ФЗ от 10.12.2003 // СЗ РФ. – 2003. – № 50. – Ст. 4859;
- Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19.06.2012 г. № 383-П, зарегистрировано в Минюсте России 22.06.2012 № 24667) // Вестник Банка России. – 2012. – № 34;
- Положение о платежной системе банка России от 29 июня 2012 г. № 384-П // Вестник Банка России. – 2012. – № 36;
- О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ: Положение ЦБР от 16 июля 2012 г. № 385-П // Вестник Банка России. – 2012. – № 56 – 57;
- О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства: указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У, зарегистрировано в Минюсте России 23.05.2014 № 32404 // Вестник Банка России. – 2014. – № 46;
- О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя: указание ЦБР от 20 июня 2007 г. № 1843-У // Вестник Банка России. – 2007. – № 39;
- Об осуществлении наличных расчетов: указание Банка России от 07.10.2013 № 3073-У
- Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина РФ 49 от 13 июня 1995 г. // Фин. газета. – 1995 г. – № 28.
- Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации: постановление Госкомстата России от 18.08.98 г. № 88 // Российский налоговый курьер. – 2000. – № 11 (Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации).

4.2. Цель, предмет, объект экспертного исследования

Экспертное исследование операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке решает следующие задачи:

- определяет целевое расходование денежных средств;
- устанавливает сумму причиненного организации ущерба и ответственных лиц;
- выявляет причины правонарушения и разрабатывает профилактические мероприятия.

Объектами исследования являются:

- сохранность денежных средств;
- правильность оформления кассовых и банковских операции первичными документами;
- достоверность отражения записей в регистрах синтетического и аналитического учета, главной книге, бухгалтерской отчетности;
- недостача денежных средств, причиненный ущерб.

4.3. Выявление незаконных кассовых операций.

Начиная с 1 июня 2014 г. выдача наличных денежных средств из кассы организации осуществляется с соблюдением требований указания Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства». Осуществление наличных расчетов производится в соответствии с указанием Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов».

В соответствии с п.2 указания 3073-У индивидуальные предприниматели и юридические лица не вправе расходовать поступившие в их кассы наличные деньги, за исключением следующих целей:

- выплаты работникам, включенные в фонд заработной платы, и выплаты социального характера;
- выплат страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физическим лицам, уплатившим ранее страховые премии наличными деньгами;
- выдачи наличных денег на личные (потребительские) нужды индивидуального предпринимателя, не связанные с осуществлением им предпринимательской деятельности;
- оплаты товаров, работ, услуг;
- выдачи наличных денег работникам под отчет;
- возврата за оплаченные ранее наличными деньгами и возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги;

Расчетный счет – это обязательный реквизит юридического лица, он открывается в момент регистрации организации в государственных органах. Безналичные расчеты в РФ осуществляются на основе ГК РФ. Порядок проведения безналичных расчетов регламентируется Положением о правилах осуществления перевода денежных средств № 383-П.

Конкретная форма безналичных расчетов устанавливается в договоре между плательщиком и получателем средств. Безналичные расчеты могут осуществляться с использованием следующих первичных документов:

– **платежного поручения.** Этим документом организация поручает своему банку перечислить со своего счета определенную сумму (документ действителен в течение десяти дней со дня выписки).

– **чека** содержит распоряжение банку от чекодателя произвести платеж чекодержателю.

– **инкассового поручения.** Применение инкассовых поручений при расчетах по инкассо осуществляется при наличии в договоре банковского счета между плательщиком и банком плательщика условия о списании денежных средств с банковского счета плательщика и представлении плательщиком в банк плательщика сведений о получателе средств, имеющем право предъявлять инкассовые поручения к банковскому счету плательщика, об обязательстве плательщика и основном договоре,

– **аккредитива** – условного денежного обязательства об оплате определенной суммы ее поставщику, которое дает банк организации-плательщику. Бывает аккредитив акцептной и без акцептной формы.

– **требования получателя** – по нему поставщик предъявляет требование к своему плательщику об оплате определенной суммы.

Прием наличных денежных средств в кассу организации оформляются приходными кассовыми ордерами 0310001. Деньги из кассы организации выдаются по расходному кассовому ордеру 0310002 по предъявлении документа, подтверждающего личность получателя (п. 6, абз. 2 п. 6.1 п. 6 Указания Банка России № 3210-У).

Кассовые документы оформляются: главным бухгалтером, бухгалтером или кассиром, либо руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера). Кассовые документы подписываются главным бухгалтером или бухгалтером, а также кассиром. В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются им.

Индивидуальные предприниматели, ведущие в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, кассовые документы могут не оформляться.

Операции по каждому приходному и расходному кассовому ордеру переносятся в кассовую книгу. В конце рабочего дня кассир сверяет данные и выводит в ней сумму остатка наличных денежных средств. Все подлоги в кассовой книге можно разделить на три вида:

- а) неправильный подсчет денежных сумм;
- б) неправильный перенос денежного остатка;
- в) бездокументальные записи.

Руководитель хозяйствующего субъекта должен периодически организовывать внезапные проверки кассы. Фактический остаток денежных

средств в кассе сверяется с данными кассовой книги. Если выявляется расход денег из кассы, не подтверждённый подписью получателя, то он оформляется как недостача. На основании договора о полной материальной ответственности такая недостача может быть взыскана с кассира в полном объёме. Если в кассе будет выявлен излишек средств, то он приходится как доход предприятия.

4.4. Проверка авансовых отчетов.

Расчеты, производимые наличными денежными средствами, оформляются через подотчетных лиц. Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

Выдача наличных денег из кассы под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности организации, производится по расходному кассовому ордеру на основании заявления подотчетного лица, составленного в произвольной форме. Заявление должно содержать запись о сумме наличных денег и о сроке, на который выданы наличные деньги, личную подпись руководителя и дату.

В соответствии с абз. 2 п. 6.3 п. 6 указания Банка России № 3210-У авансовый отчет об израсходованных суммах представляется работником в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу (что согласуется с п. 26 Положения). Проверка авансового отчета, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем.

Прием неизрасходованных денежных средств от работника производится по приходному кассовому ордеру. При этом работнику в подтверждение получения наличных денежных средств выдается квитанция к приходному кассовому ордеру (п. 5, п. 5.1 п. 5 указания Банка России № 3210-У). Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Авансовые отчеты проверяются сплошным методом, при этом устанавливается целесообразность выданных авансов, законность использования подотчетных сумм, правильное оформление документов, приложенных к авансовому отчету, своевременность возврата использованных подотчетных сумм.

Последовательность проверки:

- проверяется наличие приказа на выдачу денежных средств в подотчет.
- проверяются сроки возвращения и размеры авансированных сумм.
- проверяется законность и целесообразность возмещения командировочных расходов.

Типичные нарушения при расчетах с подотчётными лицами:

- отсутствие приказа о направлении сотрудника в командировку;
- выдача сумм на расходы, которые могут быть оплачены через банк;

- скрытое кредитование работников путем выдачи им авансов;
- хищение денежных средств путем не отражения в учете записей;
- списание на расходы без предварительного оприходования материальных ценностей, купленных подотчетным лицом;
- расход аванса не по назначению.

4.5. Исследование денежного чека

Исследование денежного чека заключается в проверке правильности его оформления и взаимосвязи с другими учетными документами. Сопоставление денежных чеков с их корешками может способствовать выявлению несоответствий и фактов использования ненадлежащих чеков. Вместе с тем сопоставление данных приходного кассового ордера, кассовой книги, отчета кассира, денежного чека и его корешка, кассового журнала по расходу позволит установить факт получения конкретной наличной суммы денег в банке; лицо, получившее эти деньги, и лиц, заверивших денежные документы своими подписями, а также факт неоприходования денежных средств в кассе организации.

Типичные нарушения при заполнении чека:

- наличие подчисток и исправлений;
- отсутствие данных получателя (номер паспорта, подпись и др.), подписей должностных лиц банка, оформивших чек и выдавших деньги.

Неоприходование поступающих в кассу денег может осуществляться путем подделок или искажения содержания банковских выписок из лицевого счета организации.

При работе с выписками следует установить наличие в бухгалтерии организации всех выписок, выданных банком за исследуемый период. Поскольку в банковской выписке дата входящего остатка денежных средств на счете соответствует дате предыдущей выписки, их сверка позволит выявить факт отсутствия одной или нескольких выписок. Это может свидетельствовать как о ненадлежащем хранении учетных документов в организации, так и об умышленном уничтожении выписки с целью сокрытия факта неоприходования наличных денег, полученных в банке.

Следующим этапом работы с банковскими выписками является выявление в них материального и интеллектуального подлогов. При материальном подлоге изменения (подчистки, подтирки, дописки цифр и т.п.) вносятся в подлинные выписки либо изготавливаются полностью подложные банковские выписки с соответствующей подделкой печатей, штампов и подписей работников банка. Подобные подлоги, а также сумма полученных в банке, но не оприходованных в организации денежных средств выявляются путем сопоставления экземпляра выписки, имеющейся в организации, с другим экземпляром банковской выписки, являющимся подлинным лицевым счетом, хранящимся в учреждении банка.

Передача наличных денег в банк оформляется объявлением на взнос наличными. Оно состоит из трех частей. Одна часть отдается на руки лицу, внесшему деньги, в момент совершения операции, другая часть – банку,

третья часть – получателю, владельцу счета, на который были переведены деньги.

Снимают наличность со счета в банке на основании **чеков** из чековой книжки для получения наличных денег.

Регистром аналитического учета по счетам в банке является **выписка банка** с этих счетов, которая одновременно является лицевым счетом клиента банка. Она выдается банком ежедневно на руки клиенту по мере прохождения банковских операций. Выписка содержит показатели остатков денежных средств и суммы прихода и расхода средств на счете, которые должны быть подтверждены первичными документами (они прилагаются к выписке банка и имеют отметку банка о прохождении операций).

Проверяется соблюдение согласованного порядка и сроков сдачи денежной выручки в банк, уточняется сумма наличных денег, поступивших в кассу за проверяемый период, и сопоставляется с суммой денег, сданных в банк. Проверяется своевременность возврата в банк не выплаченных в срок средств на заработную плату, выплаты социального характера, других денежных средств. При наличии расхождений между данными банка и записями в кассовой книге выясняются причины такого положения.

Согласно указанию ЦБ РФ от 7 октября 2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» наличные расчеты в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между участниками наличных расчетов и физическими лицами осуществляются без ограничения суммы.

Наличные расчеты между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями в рамках одного договора, заключенного между ними, могут производиться в размере, не превышающем 100 тыс. руб. либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 тыс. руб. по официальному курсу Банка России на дату проведения наличных расчетов

Юридическое лицо своим распорядительным документом устанавливает максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в кассе после выведения суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня.

Накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий и других выплат, включаемых в фонд заработной платы. В других случаях накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается (абз. 8-9 п.2 Указания Банка России № 3210-У).

На основе первичных приходных и расходных документов работники банка делают записи в аналитическом учете по расчетам с предприятиями – клиентами, где для каждой организации открывают лицевой счет.

Хищения денежных средств, маскируемые подлогом в банковских выписках делятся на:

- связанные с подделкой (материальный подлог);
- связанные с искажением содержания банковских выписок (интеллектуальный подлог).

В первом случае преступники вносят изменения в подлинники выписок либо изготавливают полностью подложные банковские выписки, подделывают печати и штампы банка. Такие подлоги выявляют путем сопоставления разных экземпляров банковской выписки, изъятой у данной организации и хранящейся в банке.

Во втором случае раскрытие интеллектуального подлога связано с проведением документальной ревизии одновременно в учреждении банка и в бухгалтерии экономического субъекта⁹. Проверяется правильность выведения остатков на конец дня и подсчета оборотов по приходу и расходу денежных средств в выписках банка и регистрах по учету денежных средств в банке. Особо следует проконтролировать корреспонденцию счетов по записям, не типичным для организации.

Особое внимание при проведении проверки операций по валютным счетам следует обратить на:

- законность открытия валютного счета;
- проведение валютных операций через уполномоченные банки, имеющие лицензии Банка России на осуществление валютных операций;
- легальное происхождение валютных средств и т.д.

Инвентаризацию кассы назначают неожиданно. При этом прекращаются прием и выдача наличных денежных средств из кассы организации. Перед началом инвентаризации работники, ответственные за сохранность денежных средств в кассе, дают расписку о том, что все поступившие в кассу деньги оприходованы, суммы к выдаче выданы, а все документы на них сданы в бухгалтерию, и неучтенных сумм в кассе нет.

После этого главный кассир открывает сейф и в присутствии комиссии подсчитывает деньги и другие ценности, а затем их подсчитывает ревизор. Фактические остатки денежных средств сопоставляются с данными бухгалтерского учета. По результатам инвентаризации составляется акт, в котором работник, отвечающий за сохранность денежных средств, объясняет причину недостачи или излишков. Если по результатам инвентаризации была выявлена недостача, то руководитель организации вправе принять одно из следующих решений: удержать сумму недостачи с материально ответственного лица; списать недостачу за счет средств организации.

Решение руководителя фиксируют на обратной стороне акта, который должен храниться в течение пяти лет.

При проведении ревизии кассы ревизор проверяет, созданы ли условия контроля и наличия необходимых средств для обеспечения сохранности денежных средств и документов по учету кассовых операций и подготовке кассовой отчетности. Для этого проверяют следующее:

- имеется ли договор с кассиром о полной материальной ответственности;
- не передал ли кассир выполнение своих обязанностей другим лицам;

⁹Долматова И. В., Думан О.А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие. 2-е изд. М.: Дашков и К, 2015. С. 167–169.

–выполняются ли в организации единые требования по оснащению сигнализацией помещения кассы;

–выполняются ли рекомендации по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке;

–не назначаются ли на должность кассира лица, судимость которых не снята в установленном порядке, страдающие хроническими психическими заболеваниями, систематически нарушающие общественный порядок, злоупотребляющие спиртными напитками¹⁰.

Можно выделить следующие типовые нарушения работы с денежными средствами:

– неподтвержденные кассовыми ордерами записи в кассовой книге и в отчете кассира;

– отсутствие записей в кассовой книге и в отчете кассира при наличии кассового ордера;

– нарушение нумерации приходных и расходных кассовых ордеров;

– приписки, неоговоренные исправления в документах, неоформленные кассовые ордера;

– неполное оприходование денежных средств, списание в расход завышенных сумм;

– искусственное увеличение оборотов в отчете кассира, неподтвержденное документами;

– занижение остатка наличных денег на конец рабочего дня и начало следующего дня;

– уменьшение суммы в графе «приход» и увеличение в графе «расход»;

– составление бухгалтерских проводок, неподтвержденных первичными документами;

– хищения денежных средств по подложным договорам (контрактам);

– хищения денежных средств с использованием организаций, зарегистрированных на подставных лиц;

– хищения денежных средств банковского кредита, полученного заемщиком по подложным документам;

– хищения иностранной валюты с использованием зарубежных оффшорных компаний и др.

Контрольные вопросы:

1. Учет кассовых операций. Документация по бухгалтерскому учету кассовых операций.

2. Бухгалтерский учет кассовых операций.

3. Инвентаризация кассы.

4. Хищения и злоупотребления по операциям с денежными средствами

¹⁰ Бобошко В. И. Контроль и ревизия: учеб. пособие для [Электрон. текстовые данные]. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. С. 262–263

РАЗДЕЛ 3. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗНАНИЙ В СУДОПРОИЗВОДСТВЕ

ТЕМА 5. ПРИЁМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ДАННЫХ

5.1. Приемы проверки отдельного документа. Порядок изъятия бухгалтерских документов правоохранительными органами.

Для выявления подложных документов в юридической и контрольно-ревизионной практике широко используются приемы проверки отдельного документа, включающие в себя формальную, нормативную и арифметическую проверки.

Формальная проверка - это внешний осмотр бухгалтерского документа, изучение и сопоставление его реквизитов.

Начальная стадия осмотра может привлечь внимание проверяющего к отдельным отклонениям от формальных требований:

- отклонению от правил составления и оформления документов. Первичные документы составляются по форме, содержащейся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации. Все самостоятельно разрабатываемые формы документов подлежат обязательному утверждению в составе иных документов, утверждаемых при формировании учетной политики;

- отсутствию каких-либо реквизитов (печати, подписи, части текста и т. п.). Обязательные реквизиты документа находят закрепление в п. 2 ст. 9 ФЗ № 000;

- наличию сомнительных реквизитов, свидетельствующих о признаках материального подлога (подчисток, травления, подклеек, приписок иных изменений цифровых и текстовых записей);

- наличию излишних реквизитов, что свидетельствует, как правило, о стремлении преступника придать документу наибольшую достоверность и силу. К их числу относятся различные пометки, посторонние записи на тексте документа, которые могут быть как напоминанием сущности совершенного подлога, так и сигналом для сообщников;

- несоответствию документов реальной обстановке их составления, использования и хранения (чистые, немятые и др.);

- противоречию между реквизитами документа. Противоречия бывают формальные, т. е. между самими реквизитами (например, несоответствие между штампом и печатью по названию предприятия), и логические, проявляющиеся в необычном их сочетании или находящиеся в противоречии с нормальной хозяйственной деятельностью предприятия вообще либо отдельно взятой хозяйственной операцией. Например, наименование предприятия, от имени которого составлен документ, может не совпадать с его наименованием на печати либо дата на первичном документе указывает на праздничные и выходные дни, когда предприятие не работало.

Успех применения формальной проверки при выявлении признаков преступлений находится в прямой зависимости от знания юристами порядка заполнения бухгалтерских документов, слабых звеньев в учетном процессе, уязвимых хозяйственных операций, используемых подозреваемыми в своих корыстных целях; применения апробированных ревизионной практикой приемов распознавания доброкачественности документов.

Нормативная проверка заключается в изучении документа с точки зрения соответствия действующим законам, нормативным актам, инструкциям, правилам, ГОСТам, ОСТам, ТУ, нормам расхода сырья, правильности применения расценок, размеру налогов и т. п., а также целесообразности отраженной в нем хозяйственной операции. Подобная проверка позволяет выяснить правомерность различных хозяйственных операций и установить факты нарушения различных правил, инструкций. Например, незаконный зачет пересортицы товаров, правильность применения норм естественной убыли к отдельным видам товаров, превышение лимита остатков наличных денег в кассе и др.

Существуют объективные ограничения использования нормативной проверки работниками правоохранительных органов. Они связаны с наличием большого числа действующих правил оформления различных учетных документов. При этом наряду со знаниями бухгалтерского учета очень часто возникает необходимость изучения нормативного материала, относящегося к технологии, товароведению, налогообложению, экономике и др.

Арифметическая (счетная) проверка заключается в установлении правильности сделанных в документе подсчетов итоговых сумм. С ее помощью можно выявить арифметические несоответствия между частными и итоговыми суммами. Названные несоответствия могут быть выявлены как по горизонтальным (например, при умножении или сложении), так и по вертикальным строчкам (правильность подсчета по отдельным колонкам и итоговой сумме - и в количественном, натуральном, и в стоимостном выражении). Такая проверка также позволяет установить правильность вычисления процентов, умножения количественных показателей на целостные и т. п.

Этот метод наиболее часто применяется в сочетании с другими приемами контроля, что позволяет не только осуществить счетную проверку бухгалтерской отчетности и балансов, но и изучить состояние расчетных взаимоотношений с налоговыми органами по налоговым платежам, с банками по кредитованию, а также другими организациями по различным счетам.

Выявленные документы, имеющие признаки подлога, приобретают особый статус в гражданском и уголовном процессе, где они используются в качестве источников доказательств. Это обусловлено следующими обстоятельствами:

- бухгалтерские документы имеют очень большое значение при проведении документальных ревизий и проверок по уголовным и гражданским делам;

- изучение оперативными работниками бухгалтерских документов в процессе наведения справок может способствовать эффективному решению конкретных задач оперативно-розыскной деятельности и в конечном итоге послужить основанием для возбуждения уголовного дела (п. 3 ч. 1 ст. 140 УПК РФ);

- все виды документов (первичные, сводные, учетные регистры, документы оперативного и неофициального учетов) являются объектами исследования не только судебно- бухгалтерской экспертизы, но и других видов экспертиз. Например, при проведении финансово-экономических экспертиз широко используются первичные документы, планы счетов, а также бухгалтерская отчетность с формами - приложениями;

- бухгалтерские документы могут способствовать установлению истины по уголовному либо гражданскому делу, хозяйственному спору и иметь существенное значение в качестве доказательств (ч. 3 ст. 81, ст. 84 УПК РФ, гл. 6 ГПК РФ, гл. 6 АПК РФ), а также в процессе судебного следствия при их оглашении судом.



Рисунок 2. Приемы исследования отдельного документа

В случаях когда в бухгалтерских и учетных документах имеются подлоги, признаки финансовых правонарушений, различных злоупотреблений или содержится информация, которая может быть использована в процессе доказывания, они могут быть изъяты.

Изъятие бухгалтерских документов представляет собой основанные на законах и подзаконных нормативных актах действия правоохранительных и контролирующих органов по принудительному лишению граждан, организаций, предприятий и учреждений независимо от формы собственности возможности пользоваться и распоряжаться бухгалтерскими документами.

Первичные документы могут быть изъяты (п. 8 ст. 9 ФЗ № 000) следующими субъектами:

- 1) органами дознания;
- 2) органами предварительного расследования;
- 3) органами прокуратуры;
- 4) судом;
- 5) налоговой инспекцией.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия (п. 8 ст. 9 ФЗ № 000).

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, должностные лица имеют право также дооформить документы, прошить их, пронумеровать, опечатать, сделать опись и т. д.

Изъятие бухгалтерских документов правоохранительными и контролирующими органами может осуществляться:

- 1) в результате проведения первоначальных проверочных мероприятий или до возбуждения дела;
- 2) после возбуждения уголовного дела.

Правовым основанием изъятия документов при осуществлении проверочных мероприятий различными органами являются: Инструкция «О порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения у предприятий, учреждения и граждан, утвержденная Минфином России от 01.01.01г. № 16/176 (разд. 3); п. 8 ст. 9 ФЗ № 000; ст. 93, 94 НК РФ; п. 10 ч. 1 ст. 134 ТК Таможенного союза; ст. 27.10 КоАП РФ; п. 1 ч. 1 ст. 15 Федерального закона от 01.01.01г. «Об оперативно-розыскной деятельности»; ст. 183 УПК РФ.

В соответствии с указанной нормой Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» в случае изъятия документов, предметов, материалов при проведении гласных оперативно-розыскных мероприятий (ОРМ) должностное лицо, осуществляющее изъятие, составляет протокол в соответствии с требованиями уголовно-процессуального законодательства РФ. При изъятии документов в процессе проведения ОРМ с них изготавливаются копии, которые заверяются лицом, изъявшим

документы, о чем делается запись в протоколе. В случае если копии изготовлены одновременно с изъятием документов, должностное лицо передает заверенные копии документов лицу, у которого были изъяты документы, в течение пяти дней после изъятия, о чем делается запись в протоколе.

Изъятие бухгалтерских документов после возбуждения уголовного дела регламентируется нормами уголовно-процессуального законодательства (ст. 176, 177 УПК РФ - осмотр; ст. 182 УПК РФ - обыск, ст. 183 УПК РФ - выемка, ч. 2 ст. 176 УПК РФ - личный обыск).

По уголовному делу для изъятия документов следователь выносит постановление (ч. 2 ст. 182 УПК РФ) о производстве обыска или выемки, которое предъявляется главному бухгалтеру для ознакомления и росписи. Результаты производства обыска и выемки документов оформляются протоколом (ч. 12 ст. 182 УПК РФ).

Оформление изъятия бухгалтерских документов органами финансового контроля и правоохранительными органами:

1. До возбуждения уголовного дела:

- Акт изъятия, ст. 26 Федерального Закона «О счетной палате Российской Федерации» (составляют инспекторы Счетной палаты при выполнении своих служебных обязанностей по проведению бюджетно-финансового контроля);

- Протокол изъятия, п.7 ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах РФ», п.4 р.2 Инструкции о порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан;

- Протокол выемки, п.6 ст. 94, ст. 99 Налогового кодекса Российской Федерации;

- Протокол об изъятии документов, ст. 27.10 КоАП РФ;

- Протокол следственного действия ст. 166 УПК РФ (п.37 ст.12, п.10, 17 ст.13 Закона Российской Федерации «О полиции», п.5 ст. 6, 15 Закона Российской Федерации «Об оперативно-розыскной деятельности»);

- Протокол осмотра места происшествия, ст. 176, 177 УПК РФ, прил. 4 к ст. 476 УПК РФ

2. После возбуждений уголовного дела:

- Протокол осмотра места происшествия, ст. 176, 177 УПК РФ, прил. 4 к ст. 476 УПК РФ;

- Протокол обыска (выемки), п.9 ст. 182, ст. 183, прил. 80 к ст. 476 УПК РФ;

- Представление документов участниками процесса, ст. 86 УПК РФ.

Процедура изъятия сотрудником правоохранительных органов бухгалтерских документов:

1. Исходя из задачи оперативно-розыскной деятельности (предварительного расследования), с учетом имеющейся исходной

информации о преступлении определение перечня документов, подлежащих изъятию; установление места их нахождения.

2. Составление документа установленной формы, являющегося основанием для изъятия (постановление).

3. Предъявление должностному лицу организации документа - основания для изъятия. Предварительный осмотр документов, подлежащих изъятию.

4. Снятие копий с изымаемых документов. В случае невозможности изготовления копий или передачи их одновременно с изъятием подлинных документов обязательна передача должностным лицом, проводящим проверку, заверенных копий документов лицу, у которого были изъяты подлинные документы, в течение пяти дней после изъятия.

5. Оформление протокола установленной формы, подтверждающего изъятие бухгалтерских документов.

6. Доставка документов в условиях, исключающих их утрату или повреждение; обеспечение сохранности изъятых документов.

Изъятие бухгалтерских документов позволяет своевременно и на законном основании получить их, определить круг подозреваемых лиц, установить причину несоответствий, приобщить необходимые документы к материалам проверки или материалам дела с целью своевременного принятия обоснованного процессуального решения.

5.2. Понятие и классификация методов исследования документальных данных.

Выявление фактов искажения данных бухгалтерского учета требует от сотрудников правоохранительных органов знания методов и приемов проверки первичных документов, бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций, аналитического учета.

Продолжительное время считалось, что субъектами применения различных методов исследования бухгалтерских документов являются только лица, обладающие специальными экономическими знаниями (ревизоры, эксперты, работники налоговой службы). Однако знания, полученные юристами в процессе изучения специальных дисциплин, позволяют им успешно применять наиболее простые методы проверки либо квалифицированно оценить материалы, представленные органами финансового контроля.

Методы исследования документальных данных - это различные способы изучения явлений учетного процесса для получения информации об объекте в целях выявления несоответствий в документах и отклонений в движении товарно-материальных ценностей.

Классификация методов исследования документальных данных:

1) По назначению:

- поисковые - необходимы для определения доброкачественности документов и возможных криминальных искажений в учетных данных;

- проверочные - служат для определения закономерностей проявления и взаимосвязи выявленных признаков между собой

2) По степени значимости:

- основные - необходимы для решения поставленной задачи;

- вспомогательные - служат для подтверждения и проверки выводов, полученных при применении основных методов.

3) По сфере применения методы подразделяются на:

- общие;

- частные.

Общие используются при анализе различных учетных документов и операций во всех отраслях экономики и на всех участках деятельности хозяйствующих субъектов.

Частные методы применяются для проверки определенных групп документов и хозяйственных операций на отдельных участках.

4) По формам отражения замаскированных правонарушений в учетных данных они подразделяются на методы:

- направленные на выявление противоречий в содержании отдельного документа;

- помогающие обнаружить несоответствия в содержании нескольких взаимосвязанных документов;

- позволяющие выявить отклонения от обычного порядка движения материальных ценностей.

5) По объектам различают методы проверки:

- одного бухгалтерского документа;

- нескольких документов, отражающих одну и ту же хозяйственную операцию;

- учетных данных, отражающих однородные операции.

6) По способам исследования содержащихся в документах сведений методы подразделяются на методы:

- документальной проверки

- фактической проверки.

Методы документальной проверки также делятся на определенные виды в зависимости от возникающих несоответствий. В настоящее время в судебной бухгалтерии при выявлении различных несоответствий или противоречий в содержании отдельных документов применяются формальная, арифметическая и нормативная проверки (см. первый вопрос настоящей лекции). Выявление несоответствий в содержании нескольких взаимосвязанных (сопряженных) документов осуществляется с помощью встречной проверки и взаимного контроля.

К числу методов документальной проверки, посредством которых устанавливаются отклонения от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций, нашедших свое отражение в данных учета, относятся: восстановление учетных записей по документам; обратная калькуляция (контрольный пересчет готовых изделий в сырье); хронологический и сравнительный анализы.

Методы документальной проверки могут успешно применяться работниками правоохранительных органов в процессе выявления и расследования преступлений. Рассмотрим их сущность:

1. Методы исследования взаимосвязанных документов включают два приема - встречная проверка и взаимный контроль.

1.1. Встречная проверка - это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа, находящихся в разных подразделениях или организациях.

Большинство первичных документов составляются в двух и более экземплярах. При совершении внутренних операций они попадают в разные подразделения одного предприятия, а при совершении внешних - в разные организации. Наибольшее распространение имеют случаи неоприходования полученных в других организациях товарных и денежных средств, уменьшение количества полученных материальных ценностей путем подделки тех экземпляров документов, которые поступают в соответствующую организацию. При безналичных расчетах изменения часто вносятся в экземпляры счетов и других документов, направляемых в банк.

Данной проверкой устанавливаются признаки хищений, совершаемых путем исправления данных в отдельных документах, составления подложных и замены подлинных документов. С ее помощью выявляются злоупотребления, при которых двусторонние операции получают разное отражение в бухгалтерском учете у каждой из сторон.

Применять встречную проверку целесообразно в двух ситуациях:

- когда уничтожен только один экземпляр документа, а в других организациях (подразделениях) экземпляры сохранились;

- когда в результате совершения подлога появились расхождения в содержании разных экземпляров одного и того же документа. В этом случае сохранились все экземпляры, но содержание отдельных сфальсифицировано.

Эффективность применения работником правоохранительного и контролирующего органа названного приема во многом зависит от знания ими графика документооборота и взаимодействия с работниками других регионов, где находятся представляющие интерес документы; наличия возможного сговора между работниками данного и иных предприятий, который может привести к уничтожению документа или утрате следов преступления в нем.

В случаях уничтожения или подлога всех экземпляров документов либо составления их только в одном экземпляре (приходный кассовый ордер, денежный чек, квитанция, путевой лист автомобиля с отрывным талоном и др.) осуществление встречной проверки нерезультативно.

Встречная проверка оформляется актом, состоящим из вводной и описательной части. Описательная часть акта должна содержать описание проведенной работы и выявленных нарушений. Акт встречной проверки прилагается к акту ревизии, в рамках которой она была проведена.

Разновидностью встречной проверки является сопоставление в различных организациях записей по взаимным расчетам. Проверяющими

лицами может производиться сверка взаимных расчетов (поступления и расходования денежных средств), о чем составляется акт, подписываемый руководителями двух проверяемых организаций.

1.2. Взаимный контроль заключается в использовании в любом сочетании самых различных документов, прямо либо косвенно отображающих проверяемую хозяйственную операцию одной или нескольких взаимосвязанных организаций.

В отличие от встречной проверки встречный контроль имеет более широкую сферу применения. При его проведении сопоставлению могут подвергаться различные бухгалтерские документы, а также документы оперативно-технического учета (весовой журнал, бракеражный журнал, таблицы учета рабочего времени, пропуска на вывоз и др.). Например, при сопоставлении расходной накладной с путевым листом и пропуском на вывоз материальных ценностей можно установить факты скрытого вывоза товара с предприятия.

С помощью встречного контроля решаются две основные задачи:

- выявляются подложные документы;
- определяется круг участников преступлений.

О наличии в документах подлога (как интеллектуального, так и материального) свидетельствуют две группы признаков, выявляемых взаимным контролем:

- отсутствие необходимых взаимосвязанных документов (разрыв в «цепочке» документов);
- противоречия в содержании взаимосвязанных документов.

Данный прием является одним из наиболее эффективных, но в то же время достаточно сложных в организационном и методическом плане. Сложность заключается в том, что он более трудоемкий и требует в ряде случаев сопоставления нескольких взаимосвязанных документов.

Взаимный контроль применяется также при обнаружении межрегиональных и межотраслевых преступлений, когда преступная деятельность связана с выполнением работниками различных предприятий, учреждений и организаций своих обязанностей в другой местности при сбыте или закупке похищенного за пределами данного региона.

Метод взаимного контроля документов решает, кроме того, и задачу моделирования утраченного или искаженного документа. Сопоставляя различные документы, можно построить модель документа в первоначальном (первозданном) виде, который может служить источником информации о содержащихся в нем сведениях.

Посредством создания модели документа можно установить:

- действительное содержание документа со всеми его реквизитами;
- какие реквизиты документа побудили преступников его уничтожить или фальсифицировать;
- какие следы хозяйственной операции, указанной в утраченном или искаженном документе, могут найти отражение в иных носителях информации («цепочка» и «круг» документов).

Благодаря этому следственные органы могут проводить более целенаправленную работу по установлению фактов злоупотреблений и изучению круга лиц, причастных к их совершению.

2. Методы проверки документов, отражающих однородные хозяйственные операции, включают: восстановление учетных записей по документам, обратную калькуляцию, хронологический и сравнительный анализы.

2.1. Восстановление учетных записей на основе документов целесообразно осуществлять в следующих случаях:

- при запущенности бухгалтерского (синтетического или аналитического) либо оперативно-технического (чаще всего складского, объектового) учетов;

- при умышленном или случайном уничтожении регистров бухгалтерского и оперативного учетов (разумеется, если не уничтожена первичная документация);

- когда первичная документация имеется в полном объеме, однако аналитический учет не велся в целях сокращения учетной работы (например, на производстве предприятий общественного питания) или в связи с особыми правилами и условиями документального оформления некоторых хозяйственных операций (строительство, розничная торговая сеть);

- при наличии достоверных данных о подложности записей в аналитическом учете.

Сущность этого метода заключается в приведении бухгалтерского и складского учетов в соответствие с требованиями положений, инструкций и других подзаконных нормативных актов, регламентирующих хозяйственную деятельность.

Частными приемами восстановления учетных записей являются: 1) восстановление количественного учета; 2) контрольное сличение остатков.

Восстановление количественного (количественно-сортового) учета может быть использовано при проведении документальной ревизии в любой отрасли экономики, но чаще всего этот метод применяется на предприятиях торговли и общественного питания (склады, оптовые базы, магазины, рестораны, столовые и т. п.).

2.2. Обратная калькуляция осуществляется путем контрольного пересчета готовых изделий (продуктов, блюд, порций и т. п.) в сырье.

Поверяющие используют данный прием в процессе проверки системы общественного питания. Суть рассматриваемого метода заключается в том, что на предприятиях общественного питания (рестораны, кафе, столовые), где приход каких-либо ценностей указан в продуктах (вес мяса, расход готовых блюд), для восстановления количественного учета применяется пересчет готовых блюд в продукты на основе документов, содержащих цены и нормы расхода, - калькуляционных карточек, технологических карт, рецептурных сборников. При этом ревизором могут дополнительно использоваться и другие документы, фиксирующие расход сырья при

приготовлении блюд: план-меню (форма ОП-2), бракеражный журнал, журнал учета вложений, приходные накладные со склада на производство и др.

На основе имеющихся документов об изготовлении и расходовании (сбыте, реализации) продукции того или иного вида определяется общее количество сырья и материалов, использованных при изготовлении всего количества изделий.

Данный метод применяется в следующих ситуациях:

- когда хищения совершаются за счет нарушения технологии производства путем недовложения или замены одних компонентов (продуктов, полуфабрикатов, комплектующих изделий) другими, менее качественными;

- когда хищения связаны с ценообразованием. Например, одним из типичных подлогов данной группы является искажение данных о фактическом объеме реализации общих и порционных блюд. В целях хищения в пределах общей выручки за день занижается сумма выручки от порционных блюд и завышается сумма за общие блюда.

При изготовлении неучтенной продукции из неучтенного сырья возможно определить примерное количество сырья, пошедшего на изготовление такой продукции, при условии, что технологический режим не нарушался.

Обратная калькуляция позволяет изучить направления предстоящего поиска фактов злоупотреблений при списании и расходовании сырья, помогает установить причастных к этому лиц, создает благоприятные условия для последующей работы ревизора.

С помощью обратной калькуляции могут быть установлены:

- «странные» закономерности в деятельности предприятий, которые используют в качестве поисковых признаков, а иногда и доказательств события преступления;

- единичные отклонения от нормальной хозяйственной деятельности предприятия (скажем, превышение данных о расходе ценностей над своим максимально возможным значением), указывающие на сомнительность отдельных документов и операций.

Применение рассматриваемого метода возможно только ревизорами, специализирующимися на проверке объектов общественного питания. Наиболее часто проверка данных объектов ограничивается контролем ценообразования, т. е. проведением выборочной проверки. При этом устанавливаются соответствие цен на продукты, указанные в расходных документах отпуска на кухню, с ценами, которые приняты для калькуляции блюд, правильность составления калькуляции на отдельные блюда.

2.3. Хронологический анализ проводится путем деления учетного периода на более короткие промежутки времени (месяц делится на декады, декада на дни и т. п.). В качестве основания периодизации могут использоваться и более длительные периоды.

Под учетным периодом понимается отрезок времени, за который материально ответственное лицо составляет свой отчет. Например, экспедитор составляет отчет за каждый день.

Посредством хронологического анализа могут быть установлены:

- странные закономерности в работе предприятия, которые проявляются в виде всплесков или спадов в осуществлении хозяйственных операций, и касаться они могут не только количественной, но, что не менее важно, качественной их стороны. Например, может наблюдаться возрастающий объем реализации отдельных видов изделий в период работы конкретных материально ответственных лиц;

- единичные отклонения от нормального оборота, указывающие на возможность подлога в отдельном документе. Наиболее простым отклонением может быть превышение реализации излишков полученной продукции, т. е. расхода над приходом, на какой-то промежуток времени.

Например, при сопоставлении данных об остатке и оприходовании готовой продукции с ежедневными данными о ее выработке по технологическим процессам производства и ее отпуске возможно установление превышения в отдельные дни отпуска продукции по сравнению с объемами ее изготовления.

Метод хронологического анализа прост и вполне доступен любому руководителю хозяйствующего субъекта. Он может осуществляться для сужения круга поиска признаков преступлений и причастных к нему лиц. Проводимый же ревизором по инициативе правоохранительных органов хронологический анализ предполагает прежде всего выявление сомнительных по своему содержанию документов и информирование об этом инициатора проверки.

2.4. Сравнительный анализ заключается в сопоставлении сравниваемой хозяйственной операции с аналогичными с целью выявления возможных, трудно объяснимых обычными причинами, отклонений. Предметом сопоставления могут быть различные реквизиты документов однотипных операций: количественные и качественные измерители, даты составления документов и др.

При проведении сравнительного анализа решаются следующие вопросы:

- имеются ли труднообъяснимые с экономической точки зрения значительные отклонения в хозяйственной деятельности по сравнению с аналогичными предприятиями;

- насколько очевидными были найденные несоответствия и какова была реакция на них руководителя предприятия и контролирующих органов.

Названный метод может использоваться как самостоятельно, так и в совокупности с другими аналитическими приемами. Применяется он в основном для поиска первичных сведений о фактах возможных злоупотреблений.

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ УЧЕТНЫХ ДАННЫХ,
ОТРАЖАЮЩИХ ДВИЖЕНИЕ ОДНОРОДНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

ВОССТАНОВЛЕНИЕ
УЧЕТНЫХ ЗАПИСЕЙ
ПО ДОКУМЕНТАМ

ХРОНОЛОГИЧЕСКИЙ
АНАЛИЗ
ДОКУМЕНТОВ –
сопоставление
учетных данных о
движении
товарно-
материальных
ценностей по
отдельным дням и
операциям

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ
АНАЛИЗ
ДОКУМЕНТОВ –
сопоставление по
определенным
критериям
нескольких
документов по
разным, но
аналогичным
хозяйственным
операциям

ОБРАТНАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ –
пересчет готовых изделий
в сырье и другие виды
затрат на основе
документов, содержащих
нормы расхода
(затрат)

Восстановление количественно-суммового учета –
на основании данных предыдущей и последней инвентаризации
также документов, отражающих приход и расход ценностей
межинвентаризационный период, восстанавливается движение
ценностей и определяется учетный остаток, который за
сопоставляется с фактическим

Контрольное сличение остатков –
применяется преимущественно в организациях розничной
торговли и общественного питания, где первичные расходные
товарные документы в основном не оформляются. Данные
остатка товара по инвентаризационной описи на конец
проверяемого периода сопоставляются с максимально возможным
остатком товара, посчитанным суммированием данных об остатке
товара при предыдущей инвентаризации и данных первичных
документов на поступление и отпуск товара
межинвентаризационный период

Рисунок 3. Методы исследования документов, отражающих
однородные хозяйственные операции

5.3. Метод фактического контроля.

При осуществлении ревизий и различного рода проверок наряду с документальными используются методы фактической проверки, которые имеют самостоятельное значение, но наибольший эффект дают при применении их в комплексе с документальными методами. Анализ документов может предшествовать фактической проверке, производится в ходе нее или позднее. Независимо от этого целью фактической проверки чаще всего является выяснение соответствия содержания документа действительному состоянию хозяйственной операции.

К методам фактической проверки относятся:

- инвентаризация,
- проверка фактического наличия ценностей, зафиксированных в документах и материалах инвентаризации,
- проверка реального состояния средств хозяйства, отраженного в содержании документа,
- контрольные операции,
- анализ качества сырья, материалов и готовой продукции,
- получение письменных объяснений и справок.

3.1. При выборочной инвентаризации товарно-материальных ценностей и денежных средств выбор объекта инвентаризации чаще всего определяется содержанием сомнительного документа.

3.2. Проверка фактического наличия ценностей, зафиксированных в приходно-расходных документах и материалах инвентаризаций. Данный метод не следует смешивать с собственно инвентаризацией, хотя он и включает в себя перевешивание, перемеривание, измерение ценностей, упомянутых в документах.

Контрольное перевешивание должно производиться только исправленными весоизмерительными приборами. Если для этого используются весы (циферблатные, настольные, товарные, электронные и др.) в месте, где была произведена покупка товара, эти весы должны быть внимательно осмотрены на наличие пломб, отсутствие механических повреждений, при необходимости отрегулированы по уровню и установлены точно на «0». В случае если весоизмерительные приборы разбалансированы или вообще не пригодны для использования, они подлежат изъятию, и последующее взвешивание производится на контрольных весах.

Эффективность метода во многом зависит от своевременности применения. При проверке приходно-расходных документов он срабатывает чаще всего в момент выполнения хозяйственной операции. Так, ревизор по собственной инициативе или по поручению правоохранительных органов может сверить фактический объем партии груза с содержанием накладной в момент транспортировки или поступления товара на склад покупателя. Проверка возможна и по завершении операции, но незамедлительно, пока, например, бестоварный приход не замаскирован столь же бестоварным расходом.

Данный прием нередко используется и для проверки материалов инвентаризации, когда сомнительные позиции описи контролируются повторным снятием остатков. И здесь (при проведении контрольных инвентаризаций) проверяется не наличие ценностей, а правильность составления документа (инвентаризационной описи или акта инвентаризации).

3.3. Проверка реального состояния средств хозяйства, отраженного в содержании документа. С помощью данного метода ревизором изучаются свойства конкретных товарно-материальных ценностей, что может осуществляться как путем осмотра, так и с помощью обследования определенных объектов.

Осмотру могут подвергаться самые различные объекты: производственные помещения, оборудование, территории, склады, продукция и др. Проведение осмотра позволяет получить представление о деятельности проверяемого объекта, выяснить, где хранятся соответствующие документы, ознакомиться с условиями хранения материальных ценностей и денежных средств. При этом могут быть выявлены различные недостатки и условия совершения хищений.

К осмотру целесообразно привлекать руководителей проверяемого объекта или лиц, ответственных за те или иные участки работы и могущих дать необходимые пояснения.

В случаях если необходима более глубокая проверка и выяснение состояния учета и соблюдения технологического процесса, проверяющим лицом осуществляется обследование отдельных участков предприятия, в процессе которого могут быть установлены факты нарушения правил хранения продукции, неудовлетворительной организации контрольно-пропускного режима и складского хозяйства и др. Например, ревизоры налоговой инспекции имеют право обследовать любые используемые для извлечения доходов либо связанные с содержанием объектов налогообложения складские, торговые и иные помещения предприятий, учреждений, организаций независимо от места их нахождения.

Обследование объектов включает меры, связанные с изучением организационно-производственной деятельности проверяемого объекта. При этом можно получить информацию о степени готовности объектов капитального ремонта, изношенности основных средств, наличии запасов сырья, материалов и готовой продукции, качестве оборудования и его целевом использовании и др. При необходимости при обследовании применяется фотографирование, хронометраж, наблюдение за работой материально ответственных лиц на рабочих местах.

3.4. Контрольные операции с участием специалистов или представителей общественности, результаты которых оформляются ревизорами отдельными актами. Здесь можно выделить целый ряд приемов: контрольный запуск сырья в производство, контрольная закупка, контрольные обмеры и др.

3.4.1. Контрольный запуск сырья (материалов) в производство - применяется, когда необходимо проверить правильность действующих или

ранее действовавших в ревизуемый период на предприятии норм расхода сырья и материалов; установить фактический расход, количество отходов, выход готовой продукции; проверить технологический процесс, производительность оборудования. Для этого проводятся соответствующие опытные действия, например раскрой ткани, выпуск мясопродукции, выпечка хлеба. Контрольный запуск сырья и материалов в производство помогает выявить различные недостатки и нарушения в нормировании и технологии производства, вскрыть хищения и другие злоупотребления, связанные с созданием неучтенных излишков материальных ценностей за счет применения завышенных норм расхода и необоснованного списания сверх норм, изменения технологического режима, искажения качественных показателей продукции.

Например, снижение качества продукции и брак могут объясняться представителями хозяйствующего субъекта низким качеством сырья и материалов. Использование рассматриваемого метода позволяет проверяющим определить реальное состояние производства на контролируемом объекте.

Необходимо, чтобы производство продукции осуществлялось в таких же условиях и в том же порядке, как осуществлялось ранее. Лишь при этом условии результаты проводимой контрольной операции могут быть использованы для установления фактического расхода сырья и материалов, выхода продукции, получения дополнительной информации о хищении и т. д. Данные об обстановке и процессе производства, существовавших ранее, ревизор получает при изучении соответствующих документов: утвержденных норм, технических условий, технологических карт, производственных журналов, документов по учету расхода сырья и материалов, выхода продукции, лабораторных анализов и др.

Важное значение имеют объяснения должностных лиц и сотрудников, ранее работавших на предприятии. В результате изучения может быть установлено, что характер и условия производства не изменились. В этих случаях в качестве контрольного может быть взят любой очередной запуск сырья и материалов. Если же данные изменились или были искажены, мероприятие должно быть организовано с учетом этих изменений путем воссоздания прежних условий. Участниками данного контрольного запуска сырья в производство должны быть, как правило, те же работники предприятия, которые до этого работали на данном производстве, в том числе должностные лица, служебная деятельность которых проверяется.

При организации и проведении контрольного запуска следует иметь в виду, что в целях сокрытия нарушений и злоупотреблений ревизуемые лица нередко подговаривают рабочих или сами пытаются обманным путем изменить те или иные существенные условия эксперимента и исказить его результаты. В связи с этим для лучшего наблюдения и контроля соблюдения условий эксперимента целесообразно привлекать незаинтересованных лиц либо проводить эксперимент с участием группы ревизоров и сотрудников правоохранительных органов.

Весь ход данного мероприятия от начала до конца с необходимыми подробностями фиксируется в одном или нескольких актах, подписываемых его участниками. Результаты, отраженные в акте контрольного запуска сырья в производство, используются в дальнейшей ревизионной проверке и отражаются затем в общем акте ревизии.

3.4.2. Контрольная закупка - это специальный прием фактического контроля, позволяющий определить правильность и законность отпуска товаров покупателю и расчетов с ним, выявить факты обмана потребителей и нарушения продавцами лицензионных правил торговли и др.

Закупка товаров, сырья, материалов осуществляется либо самим проверяющим, либо с привлечением представителей общественности. В процессе ее проведения имитируются определенные действия, поэтому она, по сути, является мнимой сделкой купли-продажи, совершаемой проверяющими лицами лишь для достижения определенной цели и без намерения создать соответствующие ей правовые последствия (см. ст. 170 и гл. 30 ГК РФ).

Правом производства контрольной закупки в настоящее время обладают органы Ростехрегулирования, налоговые и ревизионные органы. При наличии признаков преступления закупку вправе осуществлять оперативно-розыскные органы (п. 4 ст. 6 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности»). Однако ее осуществление данными органами возможно только при наличии признаков преступления, предусмотренного УК РФ.

Результаты контрольной закупки оформляются актом контрольной закупки, который подписывается всеми участниками данного действия.

3.4.3. Контрольные обмеры позволяют установить фактический объем и стоимость выполненных работ (строительно-монтажных, ремонтных) и проверить правильность их отражения в актах приемки работ, нарядах, а также обоснованность списания материалов на производство этих работ.

Как правило, обмер осуществляется с привлечением специалистов-строителей, а также представителей банков, финансирующих указанные работы. При подготовке обмера определяются конкретные объекты, конструктивные элементы и виды работ, подлежащие проверке. После чего подсчитываются количество и стоимость работ, выполненных с начала строительства и оплаченных по проверяемым актам приемки работ или нарядам. Эти данные сверяются с данными проектно-сметной документации и выявляются отклонения в характере, количестве и стоимости работ. Если возникает необходимость проверить правильность списания материалов, то подсчитываются виды и количество списанных материалов.

К участию в обмере привлекаются заинтересованные должностные лица, исполнители, ответственные за строительство или ремонт объекта и подписавшие акты приемки работ, наряды и документы на списание материалов. Ими обычно являются прорабы, начальники участков. Кроме того, для участия в обмере могут быть приглашены представители заказчика,

сметно-проектной организации, рабочие, фамилии которых указаны в нарядах на выполнение проверяемых работ, представители общественности.

Целесообразно проводить контрольные обмеры отдельных объектов, на которых выполнен относительно большой объем работ. При большом количестве объектов контрольный обмер, во-первых, малорезультативен в смысле выявления приписок и завышения объемов работ, во-вторых, требует больших затрат времени.

Основным способом производства обмеров строительных работ является инструментальный замер (рулеткой, метром, геодезическим инструментом и т. п.). Проверка объемов работ по конструкциям, замер которых не вызывается необходимостью или затруднен (засыпанные фундаменты, траншеи с уложенным трубопроводом и т. п.), осуществляется по рабочим чертежам и спецификациям после установления соответствия выполненных работ рабочим чертежам и наличия конструкции в положении, предусмотренном проектом.

Результаты фактического обмера оформляются актом контрольного обмера, к которому может прилагаться ведомость пересчета стоимости работ.

3.4.4. Анализ качества сырья, материалов и готовой продукции дает возможность выявить факты использования неполноценного сырья, замены материалов более дешевыми, недовложения в продукцию, искажения качественных показателей принимаемой или выпускаемой продукции и ее несоответствия действующим стандартам. Подобные факты могут свидетельствовать не только о нарушениях технологии производства, установленных правил, норм, стандартов и технических условий, но и о злоупотреблениях, связанных с созданием неучтенных излишков материальных ценностей.

Для анализа качества сырья и готовой товаропродукции назначается соответствующего вида исследование или экспертиза. Данный метод широко используется для определения качества товара органами государственного контроля в соответствии с положениями Федерального закона от 01.01.01г. «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

Анализ качества продукции производится обычно в период обследования состояния работы на том или ином участке деятельности ревизуемой организации. При этом необходимо стремиться к тому, чтобы брать на анализ продукцию, выпущенную до начала ревизии, или сырье, запущенное в производство к тому же времени. В противном случае проверка может оказаться неэффективной.

Если проверка качества возможна без специальных лабораторных исследований и производится прямо на месте нахождения продукции, обязательное участие в ней должны принять лица, ответственные за данный участок работы. Кроме того, могут быть привлечены и другие ревизуемые лица.

В случаях когда анализ должен производиться в лаборатории, проверяющий организует взятие соответствующих проб или образцов сырья, материалов, продукции. При получении образцов составляется протокол, который прилагается к акту проверки (ч. 3 ст. 16 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля») в соответствии с формой, установленной для соответствующих служб и ведомств. При этом следует соблюдать установленные правила, касающиеся методики и техники данных действий. К их исполнению целесообразно привлекать товароведов или иных специалистов. Изъятые образцы сырья, материалов, продукции, должны быть тщательно упакованы, опечатаны и с письменным сопровождением направлены в соответствующую лабораторию для проведения необходимых исследований или экспертизы. Транспортировать их необходимо в условиях, исключающих возможность изменения их физических и химических свойств. Выбор упаковки зависит от конкретного физического состояния образцов. Расходы на проведение анализов (испытаний) образцов продукции в лабораториях оплачиваются проверяемой фирмой или предпринимателем, у которых эти образцы получены.

Лабораторные анализы могут проводиться как по пищевым, так и непищевым изделиям. Результаты анализа в виде соответствующего документа прилагаются позднее к акту проверки и ревизии.

3.4.5. Получение письменных объяснений осуществляется путем истребования контролирующим органом от проверяемых лиц показаний по существу выявленных финансовых нарушений и различных злоупотреблений.

Ревизор имеет право требовать объяснений от любых работников ревизуемого предприятия по вопросам, возникающим в ходе ревизии. От лиц, не являющихся работниками этого предприятия, он может получать объяснения, обращаясь к ним с соответствующей просьбой. Так, правом получения письменных объяснений от материально ответственных и иных лиц обладают представители Росфиннадзора (п. 5.14.1 постановления Правительства РФ от 01.01.01г. № 000 «Об утверждении Положения о службе финансово-бюджетного надзора»).

При возникновении сомнений по поводу действительности документа или характера зафиксированной в нем операции незаменимым дополнительным источником информации для ревизора является получение письменных объяснений от третьих лиц. Например, подозрение о подделке кассиром подписей в ведомости на выдачу заработной платы может быть проверено при опросе лиц, чья подпись содержится в ведомости.

Как правило, объяснения, носящие справочно-ознакомительный характер, не фиксируются. В ряде случаев, заслушав устные объяснения, проверяющий может потребовать от вызванного лица изложить их в письменной форме. Не исключается запись объяснений и самим ревизором. В этом случае после подписи лица, давшего объяснения, ревизору следует

указать, что объяснения записаны им, и расписаться. Рекомендуется также, чтобы давшее объяснения лицо расписалось дополнительно в конце каждой страницы и поставило дату.

Если в представленном письменном объяснении какой - либо вопрос окажется нераскрытым или недостаточно освещенным, ревизор может предложить соответствующему лицу дать дополнительные объяснения. В случае отказа лица дать объяснения по поводу допущенных нарушений ревизор должен затребовать их служебной запиской, копию которой необходимо приложить к акту ревизии.

Полученные объяснения прикладываются к акту ревизии. Они позволяют глубже анализировать действия должностных и материально ответственных лиц, выявить обстоятельства, способствующие возникновению бесхозяйственности и нарушению финансовой дисциплины, наметить мероприятия по их устранению либо установить признаки правонарушения и передать материалы для дальнейшей проверки в органы внутренних дел.

3.4.6. Составление письменных справок и направление запросов. Письменные справки составляются по результатам осуществления отдельных контрольных действий в ходе проведения ревизии (проверки). Справка составляется участниками ревизионной группы, подписывается руководителем этой группы и должностным лицом проверяемой организации, ответственным за соответствующий участок работы.

Запрос составляется в письменной форме, заверяется печатью и подписью руководителя и направляется в соответствующее предприятие, организацию или учреждение. Содержание запроса касается проверяемой хозяйственной операции или содержания проверяемых документов. По всем фактам нарушений, растрат, недостач, излишков, а также выявленным существенным ошибкам в бухгалтерском учете соответствующие руководители организаций обязаны по письменному запросу правоохранительных или ревизионных органов давать письменные сообщения в виде справок и предоставлять их (непосредственно или по почте) контролирующему органу.

Например, о подложности накладной может свидетельствовать сообщение, полученное от органа, осуществляющего регистрацию юридических лиц, с уведомлением о том, что указанного в накладной юридического лица не существует.

Правом направления запроса и получения (истребования) письменных сведений, справок обладают: органы внутренних дел (п. 4 ч. 1 ст. 13 Федерального закона РФ от 07 февраля 2011г. «О полиции»); органы предварительного расследования (п. 3 ч. 3 ст. 86 УПК РФ); органы прокуратуры (ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 01.01.01г. № 000-1 «О прокуратуре Российской Федерации»); Росфиннадзор (п. 5.14.5 постановления Правительства РФ от 01.01.01г. № 000), органы федеральной инспекции труда (ст. 357 ТК РФ) и др.

Так, для установления фиктивности операций, отраженных в товарных чеках, контролер-ревизор или следователь может получить справку от соответствующего магазина о том, что в ассортименте отсутствуют товары, указанные в чеках; для подтверждения подложности наряда, оформленного на имя определенного лица, можно получить справку адресного бюро о том, что по указанному адресу данное лицо не проживает, или справку о том, что данные товары в магазин не поступали. При оформлении письменного запроса необходимо учитывать, что законодательством РФ доступ к определенным сведениям ограничен в связи с наличием в них определенных видов тайн (государственная, коммерческая, служебная и др.).

Полученные объяснения позволяют глубже анализировать действия должностных и материально-ответственных лиц, выявлять обстоятельства, способствующие возникновению бесхозяйственности и нарушению финансовой дисциплины.

По результатам документальных и фактических проверок становится возможным наметить мероприятия по устранению нарушений и злоупотреблений со стороны должностных и материально-ответственных лиц организации либо установить признаки правонарушения (преступления) и передать материалы для дальнейшей проверки в органы внутренних дел.

Контрольные вопросы:

1. Приемы исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции.
2. Встречная проверка.
3. Приемы взаимного контроля.
4. Приемы исследования учетных данных, отражающих движение однородных ценностей.
5. Приемы фактического контроля.
6. Наиболее характерные нарушения и злоупотребления при составлении бухгалтерских документов.
7. Виды нарушений при учете производственных запасов.
8. Виды нарушений и приемы их обнаружения при движении денежных средств.

ТЕМА 6. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА ПРЕДПРИЯТИЙ АПК И ЕЁ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ В РАССЛЕДОВАНИИ ХИЩЕНИЙ И ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ.

6.1 Инвентаризация: ее цели, задачи, условия обязательного проведения

Имущество организации – это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате совершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Как объект бухгалтерского учета имущество организации имеет двойственный характер: с одной стороны, оно представлено хозяйственными средствами, которые регулярно поступают в организацию или создаются собственными средствами, а с другой стороны – источниками его образования.

Источники формирования имущества организации представлены ее обязательствами и капиталом. Обязательства организации – это задолженность организации, являющаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, расчеты по которой должны привести к оттоку средств. Обязательства могут быть краткосрочными (срок погашения меньше года) и долгосрочными¹¹.

Согласно требованиям федерального закона 402 –ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.11 г. активы и обязательства организации подлежат инвентаризации. Приказом Министерства финансов от 13.06.95 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» утверждён порядок ее проведения.

Инвентаризация — это выявление фактического наличия активов и обязательств организации, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Основные цели инвентаризации:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Задачи инвентаризации:

- контроль за сохранностью ценностей;
- выявление товарно-материальных ценностей (ТМЦ), частично потерявших свое первоначальное качество;
- выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью их последующей реализации;
- проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств;

¹¹ Масло Р.В. Теория бухгалтерского учета: учебник [Электронный ресурс]: Саратов: Вузовское образование, 2013. С. 91.

– проверка реальной стоимости учтенных на балансе ТМЦ.

Виды инвентаризации:

– плановая, внеплановая;

– полная, неполная;

– сплошная, выборочная (по объектам).

Различают инвентаризацию основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом самостоятельно, за исключением случаев, когда ее проведение обязательно:

1) при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

3) при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

4) при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

5) в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

6) при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ или нормативными актами Министерства финансов РФ.

Инвентаризация может проводиться по инициативе следующих субъектов:

1) руководства организации, учреждения с целью осуществления контроля деятельности материально ответственных лиц и проверки достоверности отраженной в бухгалтерском учете информации о составе и размещении имущества;

2) одного или нескольких членов коллектива (при коллективной материальной ответственности);

3) правоохранительных органов — при наличии конкретной информации о признаках злоупотреблений и преступлений, совершаемых на том или ином хозяйственном объекте.

Требование о проведении инвентаризации до возбуждения уголовного дела выражается в письменной форме путем составления мотивированного постановления. После возбуждения уголовного дела работники

правоохранительных органов руководствуются УПК (ст. 38, 58, 140–146, 168, 270 УПК РФ).

Основания для проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов:

1) фактические данные о присвоении или растрате чужого имущества, вверенного материально ответственному лицу (ст. 160 УК РФ), краже имущества посторонними лицами путем проникновения в хранилище или свободного доступа (ст. 158 УК РФ), сокрытии дохода и имущества предприятия (ст. 195 УК РФ), уклонении от уплаты налогов (ст. 198, 199 УК РФ);

2) сведения об изготовлении неучтенных товаров, завозе неучтенной или фальсифицированной и контрафактной продукции;

3) наличие информации об умышленной пересортице, о документально не оформленных ценностях, приписках, нарушении порядка ценообразования и об обмане потребителей (ст. 14.6, 14.7 КоАП РФ);

4) заявления граждан, сообщения средств массовой информации о фактах хищений и злоупотреблений;

5) задержание должностных, материально ответственных и иных лиц с поличным во время выноса, сокрытия товарно-материальных ценностей с целью их последующего хищения;

6) нарушение законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, и др.

Успешному проведению инвентаризации способствует соблюдение ряда **требований:**

1) комиссионности. Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации в приказе, постановлении, распоряжении.

2) внезапности. Проведение инвентаризации должно быть для проверяемых неожиданным.

3) действительности. Все виды товарно-материальных ценностей подлежат обязательному подсчёту, взвешиванию, обмеру.

4) непрерывности. Если инвентаризация товарно-материальных ценностей не может быть закончена в течение одного дня, то в этом случае помещения, где хранятся ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.

6.2 Этапы проведения инвентаризации на предприятии АПК

- 1) подготовительный;
- 2) основной (рабочий);
- 3) заключительный.

1) Руководитель организации издает приказ о проведении инвентаризации с указанием сроков ее начала и окончания.

Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы на материальные ценности.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению. Перед началом инвентаризации материально ответственное лицо дает расписку комиссии в том, что к началу инвентаризации все ценности, поступившие под его ответственность, оприходованы или списаны в расход, а документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии.

После этого материально ответственное лицо составляет отчет, где выводит книжный остаток по каждому виду ценностей.

Инвентаризационной комиссией пломбируются места хранения ТМЦ, прекращается доступ посторонних.

В розничных предприятиях снимают остатки наличных денег и устанавливают выручку текущего дня.

2) Проверка комиссией фактического наличия материальных ценностей путем подсчета, взвешивания, обмера и запись результата в **инвентаризационные описи**, которые составляются в 3 – 4 экземплярах. Незаполненные строки должны быть прочеркнуты. Описи подписываются всеми членами комиссии и материально ответственным лицом.

3) Сравнение данных бухгалтерского учета по книжным остаткам с данными инвентаризационной описи. Составление сличительной ведомости или акта результатов инвентаризации.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором она проводилась. Излишки должны быть оприходованы, а недостачи списаны:

1) основные средства, материальные производственные запасы, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, приходится и зачисляется на финансовые результаты организации (прибыль);

2) убыль ценностей в пределах установленных норм относится на издержки производства или обращения;

3) недостача ценностей сверх норм, а также в связи с порчей ценностей относится на виновных лиц. Руководитель предприятия обязан направить соответствующий материал в следственные или судебные органы и предъявить гражданский иск не позднее 5 дн. после обнаружения недостачи;

4) недостача ценностей сверх норм естественной убыли, а также порча товаров и материалов в случае, когда конкретные виновники не установлены, списывается на финансовые результаты.

Способы сокрытия недостач:

- внесение в опись несуществующих товаров;
- последующие дописки количества товаров в инвентаризационные описи;
- составление бестоварных расходных накладных на другие организации;
- несвоевременное оприходование товаров.

Способы сокрытия излишков:

- невключение в опись фактически имеющихся ценностей;
- составление бестоварных приходных накладных;
- несвоевременное проведение по отчетности расходных документов.

6.3 Использование результатов инвентаризации в оперативно-розыскной и следственной практике

При проведении инвентаризации работники правоохранительных органов не могут входить в состав членов комиссии, но вправе, а иногда необходимо, присутствовать при этом для осуществления контроля за порядком проведения инвентаризации и предотвращения возможных искажений ее результатов, а также для воспрепятствования физическому и негативному психологическому воздействию со стороны заинтересованные в исходе дела лиц на членов инвентаризационной комиссии путем высказывания угроз, использования шантажа, подкупа и т.п.

Оперативные работники ОБЭП, следователи должны проконтролировать:

- заключены ли договоры о материальной ответственности между хозяйствующим субъектом и проверяемыми лицами;
- надлежащим ли образом осуществлялся контроль за деятельностью материально ответственных лиц;
- правильно ли ведется складской учет, имеются ли номенклатурные ценники и материальные ярлыки в местах хранения ценностей;
- печатываются и сдаются ли под охрану в конце рабочего дня места хранения товарно-материальных ценностей;
- правильно и своевременно ли оформлялись передачи имущественных ценностей при смене материально ответственных лиц;
- достоверно ли были отражены в бухгалтерском учете выявленные расхождения при предыдущих проверках и др.

После проведенной инвентаризации, в ходе которой установлены факты недостач, излишков товарно-материальных ценностей и денежных средств, образовавшихся в результате совершенных работниками хозяйствующего субъекта злоупотреблений и хищений, сотрудники правоохранительных органов должны собрать необходимые материалы.

К числу первичных материалов, подлежащих сбору и анализу после проведенной инвентаризации, относятся:

- 1) заявление о недостаче (излишках), растрате, хищении, подписанное руководителем предприятия (возможны заявления коллектива, учредителей, контролирующих органов, а также рапорт оперативного работника);
- 2) материалы инвентаризации с приложением первичных документов, подтверждающих факт недостачи (излишков), злоупотреблений, хищений, совершенных материально ответственными и иными лицами;

3) заключение служебной проверки, проведенной на основании решения собрания учредителей (руководителя, коллектива) и ходатайство о признании хозяйствующего субъекта гражданским истцом;

4) бухгалтерские и иные документы, представленные проверяемыми материально ответственными лицами членам инвентаризационной комиссии, но не принятые ими или бухгалтерией к зачету;

5) бухгалтерские и другие документы, вызывающие сомнения в их правдивости, т.е. содержащие подчистки, травления, перечеркивания, недопустимые исправления, а также черновые записи;

6) объяснение членов инвентаризационной комиссии, работников бухгалтерии предприятия о том, почему документы, представленные им материально ответственными лицами в свое оправдание, не были приняты;

7) объяснение материально ответственных лиц проверяемого хозяйствующего субъекта по обстоятельствам допущенной ими недостачи, излишка, растраты или совершения кражи, хищения;

8) договоры о материальной ответственности, заключенные между предприятием и работниками, допустившими недостачу (излишки), растрату или совершившими хищение (такие письменные договоры заключают при достижении 18-летнего возраста лицами, работающими кассирами, заведующими базами, кладовщиками, экспедиторами заведующими хозяйством, комендантами, заведующими магазинами, продавцами, буфетчиками и др.);

9) выписки из трудовых книжек подозреваемых в злоупотреблениях, хищениях материально ответственных и иных лиц с указанием данных об их трудовой деятельности (не увольнялись ли за утрату доверия коллектива, не были ли ранее судимы, какие имели поощрения, взыскания и др.);

10) материалы проверок различных контролирующих органов (налоговой инспекции, финансового отдела администрации, комитета по защите прав потребителей и др.), содержащие информацию о материально ответственных лицах, допустивших недостачу, излишки, хищение путем растрат или присвоения ценностей;

11) характеристики на материально ответственных лиц, подозреваемых в злоупотреблениях, растратах, хищениях, с места их работы, места жительства с указанием отношений к выполнению должностных обязанностей, окружающим, спиртным напиткам и др.;

12) справки о наличии или отсутствии судимостей на подозреваемых должностных, материально ответственных и иных лиц.

Оперативные работники ОБЭП должны изучить собранные материалы инвентаризации, дать им всестороннюю и объективную оценку с точки зрения их полноты и качества, содержания сведений криминального характера, полноты выполнения задания, указанного в письме или постановлении о назначении инвентаризации, возможности использования для доказательства совершенных злоупотреблений, хищений.

Работник ОБЭП должен опросить, а следователь допросить руководителя, учредителей, материально-ответственных лиц

хозяйствующего субъекта, а также членов инвентаризационной комиссии для того, чтобы удостовериться в правильности проведения инвентаризации и обоснованности, объективности ее выводов.

После получения показаний от материально ответственных лиц оперативный работник ОБЭП и следователь должны произвести опрос (допрос) членов инвентаризационной комиссии. Работники правоохранительных органов в ходе проверки могут выявить нарушения сроков и отсутствие внезапности при проведении инвентаризации, формальное ее проведение, несвоевременное оформление инвентаризационных документов, отсутствие нескольких членов комиссии и т.д.

Контрольные вопросы

1. Основные цели и задачи инвентаризации.
2. Условия обязательного проведения инвентаризации.
3. Требования к проведению инвентаризации.
4. Оценка и использование материалов инвентаризации следователем при доказывании преступлений.

ТЕМА 7. ДОКУМЕНТАЛЬНАЯ РЕВИЗИЯ В ПРЕДПРИЯТИИ АПК

7.1 Документальная ревизия, ее виды, цели и задачи

Документальная ревизия – это система контрольных действий по документальной и фактической проверке законности, достоверности и экономической целесообразности производственной, финансовой деятельности организации за определенный период.

Цель ревизии – осуществление контроля соблюдения законодательства РФ за наличием и движением имущества, обязательств организации, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами. В ходе ревизии принимаются меры по пресечению выявленных нарушений, возмещению причиненного государству ущерба и привлечению к ответственности виновных лиц.

Основной задачей ревизии является проверка финансово-хозяйственной деятельности организации по следующим направлениям:

- соответствие осуществляемой деятельности учредительным документам;
- обоснованность расчетов сметных назначений;
- обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;
- соблюдение финансовой дисциплины и правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- обоснованность операций с денежными средствами, ценными бумагами, основными средствами и инвестициями;
- расчеты по оплате труда и прочие расчеты с физическими лицами;
- обоснованность произведенных затрат, связанных с текущей деятельностью, и затрат капитального характера;
- обоснованность образования и расходования государственных внебюджетных средств;
- использование бюджетных средств по целевому назначению;
- полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- формирование финансовых результатов и их распределение.

К очевидным недостаткам ревизии относится формальное ее проведение, когда используются преимущественно методы документальной проверки хозяйственных операций, а фактические мероприятия игнорируются, что приводит к односторонним выводам. Кроме того, проведение ревизии без привлечения других специалистов снижает ее качество.

Полномочия по контролю в финансово-бюджетной сфере осуществляются посредством плановых и внеплановых проверок, а также в рамках полномочий по внутреннему государственному финансовому контролю в сфере бюджетных правоотношений – ревизий и обследований.

Проверки подразделяются на камеральные, выездные, а также встречные проверки.

В зависимости от подведомственной принадлежности проверяемых органов ревизии делятся на:

- вневедомственные,
- ведомственные,
- внутрихозяйственные.

Вневедомственные ревизии осуществляются ревизионными органами и налоговыми службами. Отсутствие ведомственной заинтересованности, хозяйственных связей и должностной зависимости ревизоров существенно повышает эффективность проводимого контроля. Акт вневедомственной ревизии подписывает только ревизор, а руководитель и главный бухгалтер предприятия лишь знакомятся с актом и подтверждают данный факт своими подписями.

Ведомственные ревизии осуществляются вышестоящими организациями, ведомствами и министерствами.

К ее основным недостаткам относятся:

- 1) отсутствие внезапности;
- 2) ведомственная заинтересованность;
- 3) обширная программа проверки и др.

Внутрихозяйственные ревизии проводятся крайне редко и чаще всего на крупных промышленных объектах.

Акт ведомственной и внутрихозяйственной ревизии подписывается ревизором, главным бухгалтером и руководителем ревизуемого подразделения.

По принадлежности контролирующих органов различают государственный и негосударственный контроль.

В соответствии с законодательством Российской Федерации проведение государственного финансового контроля возлагается на Счетную палату, Центральный банк РФ, Министерство финансов РФ, налоговые и таможенные органы, а также на контрольно-ревизионные органы федеральных органов исполнительной власти, субъектов РФ и муниципальных образований, главных распорядителей бюджетных средств.¹²

По основаниям назначения различают плановые и внеплановые ревизии.

Плановые проводятся по заранее утвержденному руководителем вышестоящей организации плану (графику) для проверки подконтрольных структур в течение определенного срока (один раз в год или раз в два года). Например, акционерное общество обязано в соответствии со ст. 85 Федерального закона «Об акционерных обществах» проводить ревизию своей финансово-хозяйственной деятельности не реже одного раза в год, а ревизии подразделений, состоящих на республиканском бюджете, – не реже одного раза в два года.

¹² Бобошко В.И. Контроль и ревизия: учеб. пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.311 с.

Низкая эффективность плановой ревизии при выявлении различных нарушений в организации объясняется совместной работой ревизора и ревизируемых лиц, хозяйственными связями.

Внеплановые ревизии наиболее часто проводятся контрольно-ревизионными органами при наличии фактов злоупотреблений и нарушений финансовой дисциплины, а также по инициативе правоохранительных органов и при наличии признаков преступления или чрезвычайных обстоятельств.

В зависимости от способа проверки документации различают сплошные, выборочные и комбинированные ревизии.

При сплошной ревизии проверяется каждый документ, касающийся хозяйственной операции, при выборочной – отдельные документы. На практике наиболее часто проводят именно выборочные ревизии. Комбинированный способ предусматривает проверку отдельных групп документов сплошным методом, а в некоторых случаях выборочным.

По составу ревизионной группы ревизии могут быть бухгалтерскими и комплексными (когда привлекаются в случае необходимости другие специалисты – товароведы, технологи, экономисты и др.). Комплексные ревизии заключаются в системном изучении взаимосвязей между финансово-экономическими показателями, техникой, технологией и организацией производства; сохранности и эффективности использования производственных ресурсов (денежных, трудовых); соблюдения плановой, отчетной и финансовой дисциплины.

По повторяемости контрольных действий ревизии бывают первичные, повторные и дополнительные.

Первичная ревизия проводится по первоначальному плану, когда бухгалтерские документы и хозяйственные операции изучаются впервые.

Дополнительная ревизия проводится тем же ревизором с целью дополнения выводов первоначальной ревизии по вновь открывшимся обстоятельствам или по новым предоставленным документам.

Повторная ревизия проводится с целью проверки обоснованности выводов первоначальной ревизии и проводится обязательно другим ревизором.

7.2 Основания для назначения ревизии, этапы ее проведения на предприятиях АПК

В соответствии с ч. первой ст. 144 УПК РФ при проверке сообщения о преступлении дознаватель, орган дознания, следователь, руководитель следственного органа вправе требовать производства документальных ревизий. Наиболее распространенными основаниями для проведения ревизии до возбуждения дела являются:

- подлоги в бухгалтерских документах;
- противоправная деятельность должностных лиц организации;

– крупные излишки или недостатки, выявленные по результатам инвентаризации

В постановлении о назначении ревизии излагаются признаки финансовых нарушений, определяется ревизуемый период и место проведения ревизии, указывается задание.

Основанием для проведения ревизии после возбуждения дела чаще всего являются:

– наличие в материалах дела отдельных фактов хищений, злоупотреблений, подлогов;

– обоснованное ходатайство подозреваемого (обвиняемого) о проверке его показаний, опровергающих предъявленное обвинение;

– установление в процессе расследования факта работы обвиняемого в другой организации на аналогичной должности;

– обнаружение в процессе расследования преступных связей подозреваемого (обвиняемого) с работниками других организаций, включенных в сферу расследования;

– сообщение эксперта-бухгалтера о невозможности дачи заключения без предварительного проведения ревизии.

Руководитель контрольно-ревизионного органа, получив требование правоохранительного органа о проведении ревизии, должен в 10-дневный срок направить ответ о возможности и сроках начала проведения ревизии. В случае неполноты представленных материалов контрольно-ревизионный орган запрашивает у правоохранительных органов дополнительные материалы.

Этапы проведения ревизии.

Подготовительный этап начинается с издания приказа (распоряжения) о назначении ревизии, в котором определяется состав ревизионной группы и сроки проведения (45 рабочих дней). Допускается продление первоначально установленного срока ревизии лицом, назначившим Ревизию, на основании мотивированного представления Руководителя ревизионной группы, но не более чем на 30 рабочих дней.

Каждому ревизору выдается удостоверение на проведение ревизии, которое подписывается руководителем и заверяется печатью. Ревизоры знакомятся с содержанием материалов предыдущих ревизий, анализируют предварительно изъятые документы организации и составляют программу ревизии.

В ней обосновывают возможные методы проверки, обсуждают необходимость привлечения специалистов или экспертов, а также вызов лиц для получения письменных объяснений.

Основной этап начинается с предъявления руководителю ревизуемой организации документов о назначении ревизии.

Затем опечатываются места хранения денежных средств, материальных ценностей, складские помещения. Ревизоры выделяют участки хозяйственной деятельности и операций, требующие проверки, знакомятся с учредительными и нормативными документами организации. После

осуществляют детальное исследование хозяйственных операций, проверку первичных бухгалтерских документов и отчетности.

Заключительный этап – составление акта ревизии.

7.3 Составление акта ревизии, оценка результатов проведенной проверки

Акт ревизии состоит из вводной, описательной и итоговой частей.

Вводная часть акта ревизии включает в себя:

- наименование темы ревизии;
- основание для проведения ревизии (плановый характер ревизии или ссылку на задание);
- дата начала и окончания ревизии;
- дата и место составления акта ревизии;
- кем и на каком основании проведена ревизия (номер и дата удостоверения, ФИО ревизора);
- список присутствовавших при ревизии лиц;
- краткое изложение обстоятельств дела;
- проверяемый период и сроки проведения ревизии;
- полное наименование и реквизиты организации (ИНН);
- ведомственная принадлежность и наименование вышестоящей организации;
- сведения об учредителях;
- основные цели и виды деятельности организации, лицензии;
- перечень и реквизиты всех счетов в кредитных учреждениях, включая депозитные, а также лицевые счета, открытые в органах федерального казначейства;
- кто в проверяемый период являлся руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером);
- кем и когда проводилась предыдущая ревизия, что сделано по устранению ею выявленных недостатков и нарушений.

Описательная часть содержит описание фактов выявленных нарушений таким образом, чтобы по каждому из них имелись документально обоснованные ответы на следующие вопросы:

- объект нарушения (инструкция, приказ, постановление и т.д. с указанием пункта, параграфа и содержания нарушения);
- нарушитель (с указанием должностных или МОЛ);
- время нарушения (дата или период совершения нарушения или злоупотреблений);
- способ нарушения, описание методов проверки;
- причины и условия, способствующие нарушениям;
- размер причиненного ущерба.

Итоговая часть содержит мотивированные ответы ревизора на поставленные вопросы. Не допускается включение в акт сведений из следственных материалов, следует избегать юридической квалификации

фактов, «злоупотребление служебным положением», «мошенничество», «хищение», «вина», «умысел» и др.

К акту прилагается письменное объяснение должностных и материально ответственных лиц по фактам правонарушения, а также предложения, возникшие при проведении ревизии, относительно снижения издержек, повышения производительности труда, увеличения прибыли и др.

Промежуточный акт ревизии составляют, когда выявленные нарушения могут быть скрыты и требуется срочно принять меры. К акту ревизии прилагаются копии документов с выявленными нарушениями, объяснения должностных и материально ответственных лиц.

Акт ревизии составляется в двух экземплярах, подписывается ревизором и направляется для ознакомления руководителю и главному бухгалтеру на 5 рабочих дней. В случае отказа руководителя организации подписать или получить акт ревизии (проверки) руководителем ревизионной группы в конце акта делается запись об отказе.

Акт ревизии в тот же день направляется проверенной организации заказным почтовым отправлением с письменным уведомлением.

Ознакомившись, должностные лица вправе направить свои письменные возражения, замечания и объяснения по предоставленному им акту.

Ревизоры обязаны проверить обоснованность изложенных в письменных возражениях, замечаниях и объяснениях фактов и в течение 10 рабочих дней дать по ним соответствующее письменное заключение.

Акт завершённой ревизии (проверки) после его оформления и дополнения возражениями, замечаниями и заключением проверяющего должен быть предоставлен руководству контрольно-ревизионного органа.

В акт (проверки) после его подписания проверяющим и должностными лицами ревизуемой организации не допускается внесение каких-либо изменений.

Акт ревизии (проверки) с приложениями в 5-дневный срок после предоставления его руководству контрольно-ревизионного органа направляется по описи правоохранительному органу, по поручению которого производилась ревизия (проверка).

Правоохранительный орган, который был инициатором ревизии (проверки) обязан оказывать содействие проверяющим в техническом оформлении акта – печатании, копировании документов, а также в его подписании, обеспечивая присутствие должностных, материально ответственных и других лиц, выполняющих управленческие функции в ревизуемой организации.

В случае отказа должностных лиц от подписания акта ревизии (проверки) составляется дополнительный акт по этому вопросу за подписью проверяющих и присутствующих при этом должностных и других лиц.

Акты ревизий (проверок), проводимых по инициативе контрольно-ревизионного органа, в которых выявлены факты правонарушений в сфере экономики, передаются в правоохранительный орган в 10-дневный срок после завершения их оформления.

Передаваемые материалы должны содержать:

- а) письменное сообщение за подписью руководителя (заместителя) контрольно-ревизионного органа, в котором кратко излагается суть выявленных нарушений законодательства;
- б) подлинник акта ревизии с приложением, подтверждающим выявленные нарушения;
- в) объяснения и возражения должностных лиц по акту ревизии (проверки);
- г) письменные заключения проверяющих (при наличии возражений по акту).

Правоохранительный орган при получении материалов по результатам проведенных ревизий (проверок) в установленные сроки рассматривает их и при наличии оснований осуществляет действия, предусмотренные ст. 109 УПК, информирует контрольно-ревизионный орган о принятых мерах.

Получив акт ревизии, следователь оценивает результаты проверочных действий в следующем порядке:

- формальная проверка (наличие в акте всех подписей, копий документов, письменных объяснительных в приложении);
- проверка по существу (использование ревизорами всех возможных методов, привлечение к проверке специалистов);
- следственным путем при проведении допросов.

После изучения акта первичной ревизии следователь принимает одно из следующих решений:

- признать проведенную ревизию доброкачественной и ее материалы приобщить к делу;
- при наличии существенных недостатков в материалах ревизии возвратить их органу, проводившему ревизию, для доработки;
- признать первичную ревизию (по различным мотивам) недостаточной, потребовать ее повторного производства.

Дополнительная ревизия назначается в случаях, когда:

- а) заинтересованные лица не присутствовали при ревизии и не представили объяснения;
- б) ревизия по отдельным вопросам проведена поверхностно или выборочным методом, в то время как требовалась сплошная проверка;
- в) в ходе расследования появилась необходимость расширить объем проверки;
- г) первоначальная ревизия проведена без привлечения специалиста из другой области знаний, что повлияло на ее результаты;
- д) в акте первичной ревизии имеются противоречия и их устранение возможно путем проведения дополнительной ревизии;
- е) выводы ревизора противоречат материалам дела и необходимо поверить их правильность путем проведения дополнительной ревизии.

Повторная ревизия проводится:

- 1) когда установлен общий низкий методический уровень проведения первичной ревизии;

2) когда выявлена недобросовестность ревизора по любым мотивам (его заинтересованность в исходе дела, умышленное искажение данных учета и т.д.).

3) по требованию эксперта-бухгалтера либо обвиняемого, оспаривающего результаты первичной проверки ревизора.

Контрольные вопросы

1. Понятие документальной ревизии.
2. Основания для назначения ревизии.
3. Оценка следователем акта ревизии.
4. Назначение дополнительной и повторной ревизии.

ТЕМА 8. СУДЕБНО- БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

8.1 Понятие и виды судебно-экономических экспертиз

Судебная экспертиза — процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в определенной области (науки, техники, искусства или ремесла) и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

В ст. 188 ГПК, ст. 58, 168 УПК и ст. 25.5 КоАП предусмотрена возможность привлечения к производству следственных и судебных действий специалиста. Он использует свои специальные знания и навыки для содействия в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, применении технических средств. Оказывает помощь в постановке вопросов эксперту (ст. 58 УПК), а также дает разъяснения в виде показаний или заключения сторонам и суду по вопросам, входящим в его профессиональную компетенцию (ст. 58 УПК, 188 ГПК). Сведения о фактах, установленных специалистом, фиксируются в протоколе следственного или судебного действия, протоколе об административном правонарушении, которые наряду с заключением и показаниями специалиста являются доказательствами.

Государственная судебно-экспертная деятельность основывается на принципах законности, соблюдения прав и свобод человека и гражданина, прав юридического лица, а также независимости эксперта, объективности, всесторонности и полноты исследований, проводимых с использованием современных достижений науки и техники.

Эксперт не может находиться в зависимости от органа или лица, назначивших экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела; он дает заключение, основываясь на результатах проведенных исследований в соответствии со своими специальными знаниями. Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат ответственности в соответствии с законодательством РФ (ст. 302 УК РФ).

К числу наиболее распространенных судебных экспертиз относятся судебно-экономические:

– **судебно-бухгалтерская экспертиза (СБЭ)**– исследование записей бухгалтерского учета с целью установления наличия или отсутствия в них искаженных данных при учете фактов поступления, хранения, выбытия, реализации ТМЦ, поступления и расходования денежных средств (приказ Минюста РФ от 27.12.2012 № 237 «Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного

производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России»).

– **финансово-экономическая экспертиза** – исследование показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта с целью обнаружения признаков и способов искажения финансовых результатов деятельности при осуществлении расчетов с бюджетом, выполнении договорных обязательств, анализе фиктивных и преднамеренных банкротств, распределении и выплате дивидендов, проверке законности совершения операций с ценными бумагами, инвестициями и прочими (приказ Минюста России от 27.12.2012 № 237).

Судебная экспертиза может производиться вне государственных судебно-экспертных учреждений лицами, обладающими специальными знаниями в области науки, техники, искусства или ремесла, но не являющимися государственными судебными экспертами (ст.41 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»)

–**финансово-кредитная экспертиза** выявляет способы получения кредита без материального и правового обеспечения, проводит анализ возврата кредита, документального оформления расчетов по целевому расходованию кредитных средств, выявляет случаи уклонения от погашения кредиторской задолженности.

–судебная **инженерно-экономическая экспертиза** выявляет реальный экономический эффект от новаций в производственной сфере, негативные явления при оплате труда. Она изучает производственные результаты деятельности организации, показатели эффективности внедрения новой техники, технологии.

Основными задачами судебно-бухгалтерской экспертизы являются:

- 1) проверка и установление факта и размера недостачи или излишков ТМЦ, денежных средств, а также времени и места их возникновения;
- 2) проверка обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров на производство, в действительности похищенных со склада;
- 3) выявление случаев нарушения финансовой дисциплины;
- 4) определение соответствия совершенных операций нормам закона;
- 5) проверка и определение размера материального ущерба, причиненного должностными и иными лицами в результате совершенных нарушений и злоупотреблений;
- 6) определение правильности или ошибочности методики бухгалтерского учета, применяемой на данном предприятии или организации;
- 7) выявление нарушений правил учета и отчетности;
- 8) установление правильности или ошибочности методики проведения документальной ревизии;

- 9) выявление условий, способствующих совершению злоупотреблений;
- 10) определение действительного состояния расчетов между предприятиями и организациями;
- 11) разработка предложений по борьбе со злоупотреблениями и др.

Общая цель заключается в установлении правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, установления достоверности фактов хозяйственной деятельности.

Предметом являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности.

К общим **объектам исследования** эксперта-бухгалтера относятся: первичные и сводные бухгалтерские документы; материалы инвентаризации; записи в регистрах аналитического и синтетического учетов; бухгалтерская отчетность.

Специальными объектами исследования могут являться: акты документальной ревизии, заключения экспертов в других областях знаний; протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу; протоколы иных процессуальных действий (допросов, очных ставок, обысков, и выемок).

8.2 Основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы

Согласно ч. 1 ст. 195 УПК РФ существуют фактическое и юридическое основание для назначения СБЭ.

Фактическим основанием является:

- возникновение перед следователем, иным лицом, производящим предварительное расследование, вопросов, для разрешения которых требуются специальные познания
- заявленное ходатайство о проведении экспертизы потерпевшим, обвиняемым, подозреваемым или их представителями;
- имеющиеся противоречия между результатами ревизии, инвентаризации и материалами дела;
- противоречия в выводах первоначальной и повторной ревизий;
- необходимость уточнения правильности определения недостачи и периода ее образования;
- отказ ревизора принять к зачету документы, предъявленные обвиняемым;
- использование ревизором сомнительной методики для определения материального ущерба;
- если такая необходимость вызвана заключением другого вида экспертизы;
- решение или приговор суда по делу отменены вышестоящим судом и в определении об отмене приговора или решения указано на необходимость проведения экспертизы;

Юридическим основанием назначения СБЭ является:

–вынесение следователем, дознавателем или судом **постановления** или **определения** о назначении экспертизы.

Выносимое следователем постановление о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы состоит из трех частей:

1) вводной части, включающей в себя наименование, дату, место составления, звание и фамилию следователя, по какому делу составлено постановление;

2) описательной части, содержащей фабулу дела, основание для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, ссылки на статьи УПК РФ, в соответствии с которыми назначается экспертиза;

3) резолютивной части, включающей в себя решение о назначении экспертизы, указание, кому поручается производство экспертизы, формулировку вопросов, выносимых на разрешение, материалы дела, представляемые в распоряжение эксперта.

Поскольку эксперт-бухгалтер обладает познаниями только в одной области, то при наличии у следователя или суда разнородных вопросов проведение экспертизы будет поручено экспертам разных экспертных специальностей, которые будут проводить комплексную экспертизу (ст. 57,201 УПК). Комиссионная экспертиза производится не менее чем двумя экспертами одной специальности и может быть вызвана сложностью предстоящего исследования.

Порядок направления материалов уголовного дела для производства судебной экспертизы предусмотрен в ст. 199 УПК РФ.

Постановление о назначении судебной экспертизы и материалы, необходимые для ее производства следователь направляет руководителю экспертного учреждения, который поручает ее производство конкретному эксперту или нескольким экспертам и уведомляет об этом следователя. Он разъясняет эксперту его права и ответственность, предусмотренные статьей 57 УПК РФ. Если в данном экспертном учреждении нет эксперта конкретной специальности, то руководитель возвращает постановление, указав мотивы, по которым производится возврат. В случае, если судебная экспертиза производится вне экспертного учреждения, то следователь вручает постановление и необходимые материалы эксперту и разъясняет ему права и ответственность. Если для производства судебной экспертизы представленных материалов недостаточно или эксперт считает, что не обладает достаточными знаниями для ее производства, то он вправе возвратить постановление без исполнения.

8.3 Заключение эксперта

На основании проведенных исследований с учетом их результатов эксперт от своего имени или комиссия экспертов дают письменное заключение и подписывают его. Подписи эксперта или комиссии удостоверяются печатью государственного судебно-экспертного учреждения. Следователь также вправе по собственной инициативе или по ходатайству

иных участников процесса допросить эксперта для разъяснения данного им заключения. При этом допрос до представления заключения не допускается. Эксперт не может быть допрошен по поводу сведений, ставших ему известными в связи с производством экспертизы, если они не относятся к предмету данной судебной экспертизы (ст. 205 УПК РФ). Заключение эксперта-бухгалтера структурно состоит из трех частей и приложения.

Во вводной части указывается:

- наименование экспертизы и её вид (дополнительная, повторная, комиссионная);
- сведения об органе или о лице, назначивших судебную экспертизу;
- основание для производства экспертизы
- дата, время и место проведения бухгалтерской экспертизы;
- сведения об эксперте: фамилия, имя, отчество, образование, специальность, учёная степень и звание, занимаемая должность;
- даты поступления материалов на экспертизу и подписания заключения;
- вопросы, поставленные перед экспертом или комиссией экспертов;
- перечень поступивших материалов;
- сведения о предупреждении эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;
- сведения о лицах, присутствовавших при проведении экспертизы, их процессуальное положение;

В исследовательской части:

- излагаются процесс исследования бухгалтерских документов, его результаты, а также даётся научное обоснование установленным фактам;
- описываются методы и способы исследования бухгалтерских документов;
- делается ссылка на соответствующие нормативные акты, действовавшие в исследуемый период;
- при производстве повторной экспертизы указываются причины расхождения её выводов с выводами первоначальной экспертизы.

Каждому вопросу, разрешаемому экспертом, должен соответствовать определённый раздел исследовательской части заключения.

Выводы эксперта-бухгалтера должны быть чётко сформулированы в виде ответов на поставленные вопросы и в той последовательности, в какой эти вопросы были указаны во вводной части.

Приложение представляет собой составную часть исследовательской части заключения. Оно обычно состоит из таблиц, расчетов, расшифровок и детализации отдельных фактов.

8.4 Основания для назначения дополнительной и повторной экспертизы

Получив заключение судебно-бухгалтерского эксперта, правоприменитель тщательно изучает его и оценивает:

- а) связь заключения с другими источниками доказательств;
- б) субъективные качества эксперта-бухгалтера: теоретическая подготовка; опыт работы по специальности и другие личностные качества;
- в) факторы процессуального характера: соблюдение процессуальных норм при производстве экспертизы; наличие в деле доказательств, на которых основывается заключение; достоверность доказательств, положенных в основу заключения (являются ли доброкачественными материалы, представленные для исследования эксперту); значение для дела фактов, установленных экспертом;
- г) соответствие заключения поставленным вопросам; обоснованность заключения документами, учетными записями и другими материалами; отсутствие пробелов, ошибок, противоречий в заключении; категоричность заключения (ответы на вопросы следователя должны быть определенными, не допускающих предположительных, взаимоисключающих толкований); логичность построения заключения.

После такой оценки заключения судебно-бухгалтерского эксперта следователь (суд) вправе принять одно из следующих решений:

–признать заключение качественным, согласиться с ним, приобщить его к делу и использовать в качестве доказательства;

–обратить внимание эксперта на обнаруженные неточности, опечатки, счетные ошибки, неправильные ссылки на документы; указанные недостатки могут быть устранены либо самим экспертом (при его согласии), либо посредством его допросов правоприменителем (в порядке ст.205 УПК РФ);

–назначить дополнительную или повторную экспертизу (при наличии определенных сомнений и неполноты);

–не согласиться с заключением эксперта, мотивировав свое решение в обвинительном заключении, в постановлении о прекращении дела (судебном решении).

По объему исследования экспертизы делятся на основные и дополнительные (ст. 207 УПК, ст. 87 ГПК, ст. 87 АПК).

Дополнительная экспертиза назначается при неполноте или неясности выводов основной экспертизы:

–возникновении у следователя новых вопросов в связи с заключением эксперта или возникших в ходе дальнейшего расследования;

–необходимости разъяснения и дополнения заключения эксперта, требующих проведения исследования;

Она назначается не для опровержения результатов основной экспертизы, а для разъяснения, уточнения, она поручается тому же эксперту, однако может быть назначен и другой эксперт.

Основанием для назначения **повторной экспертизы** в соответствии с ч.2 ст. 207 УПК являются случаи, когда:

–первичное исследование проводил эксперт, подлежащий отводу;

–эксперт в ходе первичной экспертизы исследовал не все предъявленные документы и материалы;

–нарушены процессуальные нормы при производстве первичной экспертизы;

–первоначальное заключение находится в противоречии с документами и материалами дела и составлено лицом, квалификация которого вызывает сомнения;

–при первоначальной экспертизе по окончании работы эксперта у следователя появились новые материалы, противоречащие первоначально исследованным и положенным в основу заключения.

Повторная экспертиза поручается новому эксперту.

За дачу заведомо ложного заключения в уголовном процессе эксперт-бухгалтер несет ответственность в соответствии со ст. 307 УК РФ, за разглашение данных предварительного расследования по ст. 310 УК РФ. Заведомо ложное заключение эксперта при производстве по делу об административном правонарушении влечет соответственно административную ответственность (ст. 17.9 КоАП РФ). Статья 129 Налогового кодекса предусматривает наступление ответственности эксперта в случае его отказа от участия в проведении налоговой проверки или дачи заведомо ложного заключения.

Контрольные вопросы

1. Основания назначения первичной, комплексной, комиссионной экспертиз.

2. Структура постановления следователя о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы.

3. Права и обязанности эксперта-бухгалтера.

4. Заключение эксперта, его структура, методика составления.

5. Оценка заключения следователем, судом. Основания для назначения дополнительной и повторной экспертизы.

Список литературы

Основная:

1. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия: учебник / Е. С. Дубоносов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2010. — 376 с.
2. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия: учеб. для бакалавров / Е. С. Дубоносов. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2013. — 415 с.
3. Сорокотягин, И.Н. Судебная бухгалтерия: учеб. для бакалавров /И. Н. Сорокотягин.— М.: Высшее образование; Юрайт, 2013. — 287 с.
4. Россинская, Е. Р. Настольная книга судьи. Судебная экспертиза: теория и практика, типичные вопросы и нестандартные ситуации / Е.Р. Россинская, Е. И. Галяшина.— М.:Проспект,2014. — 464 с.
5. Сауткин, И.В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменационные вопросы / И.В. Сауткин. Минск: Тетралит, 2014.— 112 с.
6. Бобошко, В. И. Контроль и ревизия: учеб. пособие / В. И. Бобошко. — М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2013. — 311 с.
7. Бочкова, Л. И. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учеб. пособие / Л. И. Бочкова, О. Э. Новак, В. М. Савинов. — М.: Дашков и К; Саратов: Бизнес Волга, 2007. — 320 с.
8. Голубятников, С. П. Судебная бухгалтерия: учебник / С.П. Голубятников. — М., 1998.

Дополнительная:

1. Долматова, И. В. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие/ И. В. Долматова, О. А. Думан. — М.: Дашков и К,2012. — 600 с.
2. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия: конспект лекций / Е. С. Дубоносов.— М.: Юрайт, 2010. — 137 с.
3. Звягин, С.А. Судебная бухгалтерия: курс лекций / С. А. Звягин. — Воронеж: Воронежский ин-т МВД России, 2011. — 94 с.
4. Зуев, В.И. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / В. И. Зуев. — Оренбург: Оренбург. гос. аграр. ун-т,2010.
5. Климович, Л.П. Судебная бухгалтерия: учеб. наглядное пособие / Л. П. Климович. — Красноярск: СибЮИ МВД России, 2010.—250 с.
6. Масло, Р.В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие/Р. В. Масло. — Саратов, 2013.—481 с.
7. Меджевский, А.А. Основы судебной бухгалтерии: учеб. пособие/ А. А. Меджевский. —Новосибирск: Сибир. акад. гос. службы, 2011. — 263 с.
8. Попаденко, Е.В. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / Е. В. Попаденко. — М.: Юрлитинформ, 2012.
9. Романов, В.В. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / В. В. Романов. — Саратов: Научная книга, 2012.—920 с.
10. Савин, А. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / А. А. Савин, А. А. Савин. — 2-е изд., испр. и доп. — М.: Вузовский вестник, 2013. — 263 с.

11. Симинягин, А.Ю. Судебная бухгалтерия: курс лекций с методическими рекомендациями / А. Ю. Симинягин, Ф. А. Богацкий, А. Г. Туривиненко. – Калининград: Калининград. юрид. ин-т. –2009.
12. Тимченко, В.А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / В. А. Тимченко. – Н. Новгород: Нижегород. правовая акад. – 2010.–124 с.
13. Уварова, И.А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / И. А. Уварова; под общ. ред. П. П. Сергуна. – М.:РПА, 2011.–138 с.
14. Толкаченко, А. А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие/ А.А. Толкаченко [и др.]; под ред. А.А. Толкаченко, В.И. Бобошко. – 4-е изд., перераб. и доп.–М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 231 с.
15. Мельник М. В. Ревизия и контроль: учебник /М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин; под ред. проф. М. В. Мельник. – 2-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2009. – 640 с.